

133682_11

**GELİRİN TOPLANMASI, İHTİYARI
TOPLAMA VE AİLE REİSİ BEYANI**

(Yüksek Lisans Tezi)

Nurten AKYILDIZ

Eskişehir-1998

**GELİRİN TOPLANMASI, İHTİYARİ TOPLAMA
VE AİLE REİSİ BEYANI**

Nurten AKYILDIZ

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE (Mali Hukuk) Anabilim Dalı
Danışman: Prof. Dr. Fethi Heper**

**Eskişehir
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Eylül 1998**

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

GELİRİN TOPLANMASI, İHTİYARİ TOPLAMA VE AİLE REİSİ BEYANI

Nurten Akyıldız

MALİYE (Mali Hukuk) Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilim Enstitüsü, Eylül 1998

Danışman: Prof.Dr.Fethi Heper

Kamu maliyesinin ele aldığı konu genellikle “vergileme” olmuştur. Günümüzde bu tartışma değişik boyutları ile ele alınarak devam etmektedir. Bu tartışmalar genellikle vergi matrahının ne olması gerektiği, enflasyon karşısında vergi sisteminin nasıl ıslah edilebileceği ve vergilerin refah, tüketim ve tasarruf üzerindeki etkilerinin araştırılması gibi hususlarda toplanmaktadır.

Bir vergi sistemi kamu harcamalarının yükünü topluma adil bir şekilde dağıtacak ve verginin toplum üzerindeki olumsuz etkisini en aza indirecek şekilde tesis edilmek zorundadır.

Anayasamızın “Vergi ödevi” başlıklı 73.maddesinde herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere maddi gücüne vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmekle birlikte mali gücün göstergesinin ne olduğu belli değildir.

Vergi ve benzeri yükümlülüklerle ait istisna, muafiyet ve indirimlere ait üst sınırlardaki istikrarsızlık “vergilendirmede açıklık ve belirli” ilkelerini zedeleyerek bozmaktadır.

Vergi sistemimizin diğerk bir temel özelliği ise, bütün gelirlerin herkes tarafından beyanını sağlayacak şekilde geliştirilmesi gerekirken “ihtiyari toplama”, “beyan edilmeyecek gelirler” gibi müesseselerle zaafa uğratılmasıdır.

Aile Reisi Beyanı konusunu ele alan Gelir Vergisi Kanunu’nun 93.maddesi ise; başta Anayasa’nın 41.maddesindeki ailenin korunması, 2.maddesindeki eşitlik, 73.maddesindeki sosyal hukuk devleti ve 49.maddesindeki çalışma hakkı ile ilgili ilkelere aykırıdır. Ya itiraz yolu ile Anayasa Mahkemesi önüne getirilerek maddenin incelenmesi sağlanmalı (anayasa Madde: 152) ya da vergi kanunlarındaki ilk değişiklikte gündeme alınarak kaldırılmalı, Anayasa’daki ailenin korunması ilkesi çerçevesinde yeniden düzenlenmelidir.

Gelirin Toplanması, ihtiyari Toplama ve Beyanı ve Aile Reisi Beyanının ele aldığı bu çalışmada; ana konumuz Aile Reisi beyanının kaldırılması yönünde olmuştur. Çalışmanın birinci bölümünde, Beyan Esası, Gelirin Toplanması ve Yıllık Beyanname, Toplama Yapılmayan Haller ve İhtiyari Beyan konusunda değinilmiştir. İkinci bölümde ise Aile Reisi Beyanı uygulaması ve karşılaşılan sorunlar Danıştay Kararlarından örnekler verilerek sunulmuştur. Üçüncü Bölümde; Aile Reisi Beyanının hukuka aykırılık sorunuda ele alınarak eleştiriler yapılmıştır. Sonuç bölümünde ise çalışmanın genel bir değerlemesi yapılmıştır.

Bu hususlar son anda farkedilmiş ve nihayet 4369 Sayılı Kanun ile İhtiyari Toplama ve Beyan ile Aile Reisi Beyanı hiçbir gerekçe gösterilmeden yayımı tarihinde (29.07.1998) yürürlükten kaldırılmıştır.

ABSTRACT

ADDITION OF INCOME, VOLUNTARY ADDITION AND FAMILY INCOME DECLARATION

Nurten Akyıldız

Anadolu University Social Sciences Institute, September 1998

Advisor: Prof. Dr. Fethi Heper

Public finance generally deals with “taxing”. This subject continues be discuss on various aspects such as what should the tax base be, what kind of tax reform is needed in the face of inflation and effects of tax on welfare, consumption and saving.

A tax system should share the tax burden among the society in a fair way so that the negative effect of tax on tax-payers is minimized.

Although in our constitution it is stated that everybody is obliged to pay tax according to their income, there is no explanation on what the income should be based on.

Instbility of bottom and top limits of exemptions harms the clarity and certainty principles of taxing.

Another aspect of our tax structure is that, it is depreciated by such rules as “voluntary addittion”, “income no to be declared” principles. On the other hand, an effective tax system should be such that everybody has to declare all their income.

93. article of Income Tax law is not accordance with 41., 2., 73. and 49. articles of the constitution each dealing with protection of family, equalrty, social state of law, right of working, respectively. It should either be invest, gated before the Supreme Court (constitution, article 152), or abolished with the first reform of tax system, or rearranged according to protection of family principle of the constitution.

In the thesis, which deals with “Addition Of income, Voluntary Addition And Declaration”, our main points is that Family Income Declaration should better be abolished, The first part of the thesis touches upon “Declaration Principle, Addittion Of Income and Declaration, No Addition Cases and Voluntary Addition”. The second part discloses the problems in the light of Decisions od Council of Stat. The third part criticizes Family Income Declaration on the grounds that it is against the law and the conslusion part judges the thesis on general terms:

But after written this thesi. Family Decleration and Addition of income and Voluntary Addition were abolished by 4369 law without pointing out any reasons.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.Fethi HEPER
Üye : Prof.Dr.Aykut HEREKMAN
Üye : Yrd.Doç.Dr.Recai DÖNMEZ

Nurten AKYILDIZ'ın “**Gelirin Toplanması, İhtiyari Toplama ve Aile Reisi Beyanı**” adlı tezi ile ilgili, diğer konularla kendisine yöneltilen sorularla, görüşleri ve savunması alınmıştır.” başlıklı tezi **9 Aralık 1998** tarihinde, yukarıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Maliye (Mali Hukuk) Anabilim Dalında yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Prof.Dr.Enver OZKALP
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
DEĞERLENDİRME KURULU VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI.....	iv
ÖZGEÇMİŞ.....	v
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

BEYAN ESASI

I. GENEL AÇIKLAMA.....	2
II. BEYAN ESASI.....	2
1. GENEL AÇIKLAMA.....	2
2. MÜKELLEFİN BEYANI.....	3
3. MÜKELLEF DIŞINDAKİ KİŞİLERİN BEYANLARI.....	3
3.1. Aile Reisi Beyanı.....	4
3.2. Kanuni Temsilcilerin Beyanı.....	4
3.3. Mirascıların Beyanı.....	5
3.4. İşverenler İle Vergi Kesintisi Yapanların Beyanları.....	6
4. GELİR VERGİSİNDE BEYANNAME ÇEŞİTLERİ.....	7
4.1. Yıllık Beyanname.....	7
4.2. Muhtasar Beyanname.....	8
4.3. Münferit Beyanname.....	8
III. GELİRİN TOPLANMASI VE YILLIK BEYANNAME.....	8
1. GENEL AÇIKLAMA.....	9
2. YILLIK BEYANNAME VERMEK ZORUNDA OLANLAR.....	11
A. Tam Mükellefler.....	11
2.1. Ticari Kazanç Sahipleri.....	11
2.2. Zirai Kazanç Sahipleri.....	13
2.3. Serbest Meslek Kazancı Sahipleri.....	13
2.4. İstisna Haddini Aşan Gelir Sahipleri.....	13

2.4.1. Ücretliler.....	14
2.4.2. Gayrimenkul Sermaye İradı Sahipleri.....	14
2.4.3. Menkul Sermaye İradı Sahipleri.....	15
2.4.4. Sair Kazanç ve İrat Elde Edenler.....	16
2.5. Diğer Kişiler.....	16
B. Dar Mükellefler.....	17
3. YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNEMESİ	
VERMEYECEK OLANLAR.....	18
A. Tam Mükellefiyete Tabi Olanlar.....	18
3.1. İstisna Maddeleri İçinde Kalan Kazanç ve İratlar Elde Edenler.....	18
3.1.1. Göçmen ve Mülteciler.....	19
3.1.2. Serbest Meslek Kazancı Sahipleri.....	19
3.1.3. P.T.T. Acentaları.....	20
3.1.4. Gayrimenkul Sermaye İradı Sahipleri.....	20
3.1.5. Değer Artışı ve Arızı Kazanç Sahipleri.....	20
3.1.6. Müteferrik İstisna Sahipleri.....	21
3.1.7. Eğitim Öğretim ve Sağlık Hizmetleri İşletmelerinde Kazanç İstisnaları.....	22
3.1.8. Ücret İstisnası.....	22
3.2. Menkul Sermaye İradı Sahipleri.....	23
B. Dar Mükellefler.....	25
4. YURT DIŞINDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLAR.....	26
IV. TOPLAM YAPILMAYAN HALLER.....	27
1. GENEL AÇIKLAMA.....	28
1.1. Tam Mükellefiyete Tabi Olanlar.....	29
1.1.1. Bir İşverenden Ücret Alınmasında.....	29
1.1.2. Birden Fazla İşverenden Ücret Alınmasında.....	29

1.1.3. Üzerinden Vergi Tevkifatı Yapılan Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Edilmesi.....	32
1.1.4. Tamamı Vergi Tevkifatına Tabi Tutulmuş Arızı Serbest Meslek Kazancı Elde Edilmesi.....	32
1.1.5. Tamamı Vergi Tevkifatına Tabi Tutulmuş Menkul Sermaye İradı Elde Edilmesi.....	32
1.1.6. Vergi Alacağı.....	33
1.1.7. Götürü Usulde Tespit Edilen Ticari ve Mesleki Kazanç Elde Edilmesi.....	34
1.1.8. Ücret, Tevkifata Tabi Tutulmuş Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İradı, Arızı Serbest Meslek Kazancı, Götürü Usulde Tespit Edilen Ticari ve Mesleki Kazanç Elde Edilmesi.....	34
1.2. Dar Mükellefiyete Tabi Olanlarda.....	34
V. İHTİYARİ TOPLAMA VE BEYAN.....	36
1. GENEL AÇIKLAMA.....	37
2. İHTİYARİ TOPLAMADAN YARARLANACAK KAZANÇ VE İRATLAR.....	38
A. Tam Mükellefiyete Tabi Olanlarda.....	38
B. Dar Mükellefiyete Tabi Olanlarda.....	38
3. İHTİYARİ TOPLAMADAN YARARLANMA KOŞULLARI.....	38
3.1. Kazanç ve İratlar Toplamının Belirli Bir Tutarı Aşmaması.....	39
3.2. Ticari, Zirai veya Mesleki Kazancın Yıllık Beyanname İle Beyan Edilmesi Zorunluluğu Olmaması.....	41
3.3. İhtiyari Toplama Hakkının Genel Olması.....	42

4. İHTİYARİ TOPLAMADAN YARARLANACAK GELİRLER	43
5. İHTİYARİ TOPLAMADAN YARARLANACAK OLANLAR	44
6. İHTİYARİ TOPLAMA İLE İLGİLİ ÖZELLİK TAŞIYAN DURUMLAR	45
6.1. İşi Bırakma Hali	45
6.2. Ölüm Hali	46
6.3. Memleketi Terk	47
6.4. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşi Yapanların Durumu	48
6.5. Vergi Alacağı ve İhtiyari Toplama	48
6.6. Yabancı Ülkelerde Elde Edilen Kar Payları	51
6.7. Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Kurumlardan Elde Edilen Kar Payları	51
7. DAR MÜKELLEFIYETE TABİ OLANLARIN DURUMU	52

İKİNCİ BÖLÜM

AİLE REİSİ BEYANI

I. GENEL AÇIKLAMA	54
II. AİLE GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE UYGULANAN YÖNTEMLER	55
1. BİRLEŞTİREREK ORTAK BEYAN YÖNTEMİ	55
2. AYRI BEYAN YÖNTEMİ	55
2.1. Tam Ayrı Beyanı	55
2.2. Kısmi Ayrı Beyan	56
3. BİRLEŞTİRİP BÖLME ESNASINA DAYALI ORTAK BEYAN YÖNETİMİ	56

3.1. Amerikan Sistemi.....	56
3.2. Alman Sistemi.....	57
3.3. Fransız Sistemi.....	59
3.4. Danimarka Sistemi.....	60
3.4.1. Eşin Vergilendirme Şekli.....	60
3.4.2. Çocukların Vergilendirme Şekli.....	60
3.4.3. Mükellefiyetin Kapsamı.....	61
III. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA AİLE GELİRLERİNİ	
VERGİLENDİRME.....	62
1. AİLE REİSİ BEYANI.....	62
2. GENEL AÇIKLAMA.....	63
3. DÜZENLEME.....	67
4. AİLE REİSİ BEYANINDA TEMEL KAVRAMLAR.....	68
4.1. Aile Kavramı.....	68
4.1.1. Aile Reisi.....	68
4.1.2. Eş.....	70
4.1.3. Çocuk.....	72
5. AİLE REİSİ BEYANININ KOŞULLARI.....	73
5.1. Aile Reisi Beyanı Tam Mükellefiyet Esası Üzerinden Vergiye Tabi Gerçek Kişiler İçin Geçerlidir.....	74
5.2. Tek Beyannamede Gösterilecek Olan Gelir, Aile Bireyleri Tarafından Yıllık Beyannamede Bildirilmesi Gereken Gelirlerden İbaret Bulunmalıdır.....	75
5.3. Çocuğun Velayet Altında Bulunması Zorunluğu.....	81
5.4. Eş ve Çocuklara Ait Gelirlerin Ayrı Gösterilmesi.....	82
5.5. Geliri Olan Eşlerin Beyannameyi Ayrıca İmzalaması.....	83
5.6. Verginin Aile Reisi Adına Tarh Edilmesi.....	85
5.7. Verginin Ödenmesi Bakımından Sorumluluk.....	86

5.8. Koca ve Karının Medeni Kanuna Göre Ayrı Yaşayan Eşlerden Olmaması	91
6. AİLE REİSİ BEYANININ GEÇERLİ OLMADIĞI DURUMLAR	95
6.1. Genel Bilgi	95
6.2. Dar Mükellefiyetle	96
6.3. Birleştirilmeyecek İratların Bulunması Durumu	96
6.3.1. Karının Evlenmeden Önce Mevcut Veya Evlilik Sırasında Miras Veya Vasiyet Yoluyla İktisap Ettiği Mallardan Dolayı Sağladığı Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları	97
6.3.2. Çocukların Üçüncü Bir Şahıstan Miras yada Vasiyet Yoluyla İktisap Ettikleri Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları	103
7. AİLE REİSİ BEYANI UYGULAMASINDA ÖZELLİK TAŞIYAN DURUMLAR	106
7.1. Miras Yoluyla İntikal Eden Gayrimenkullerin Şekil Değiştirmesi	106
7.1.1. Yıkılıp Yeniden İnşa Edilen Gayrimenkuller	106
7.1.2. Gayrimenkulün Müteahhide Verilip Karşılığında Daire Alınması	107
7.1.3. Trampa Suretiyle Başka Bir Gayrimenkulle Değiştirilmesi	108
7.2. Aile Reisi Beyanında Toplama Yapılmayan Haller	109
7.3. Aile Reisi Beyanında İhtiyari Toplama	110
7.4. Aile Reisi Beyanı ve Hayat Standardı Esası	110
7.5. Aile Reisi Beyanı ve Tek Vergi Numarası Uygulaması	117
7.6. Aile Reisi Beyanı ve Uzlaşma Talebi	117

7.7. Aile Reisi Beyanına Geçici Olarak Konulan ve Uygulamadan Kaldırılan İhtiyarilik Hükümü	118
7.8. Aile Reisi Beyanında Zarar Mahsubu	119
7.9. Aile Reisi Beyanında Sigorta Primlerinin İndirimi	121
8. ÇEŞİTLİ KANUNLARDA AİLE MÜKELLEFİYETİNE İLİŞKİN HÜKÜMLER	122
8.1. Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler	122
8.1.1. Esnaf Muaflığına İlişkin Hükümler	122
8.1.2. Ticari ve Zirai Kazançlara İlişkin Gider Yazılamayacak Kalemler	122
8.1.3. Diğer Hükümler	123
8.2. Vergi Usul Kanununda Yer Alan Düzenlemeler	124
8.3. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunda Yer Alan Hükümler	124
9. BİLANÇO LESASINA GÖRE DEFTER TUTAN GELİR VERGİSİ MÜKELLEFİNİN AİLE REİSİ BEYANI İLE GELİR VERGİSİNİN HESAPLANMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	125
9.1. Genel Açıklama	125
9.2. Aile Reisi Beyanında Verginin Hesaplanması	125
9.3. Aile Reisi Beyanıyla Hesaplanan Gelir Vergisinin Muhasebeleştirilmesi	127

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AİLE REİSİ BEYANININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Sayfa No

I. AİLE GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE EĞİLİMLER	129
1. OECD ÜLKELERİNDE GENEL EĞİLİM	129
2. AVRUPA TOPLULUĞU İÇİNDEKİ ÇALIŞMALAR VE EĞİLİMLER	131
II. AİLE REİSİ BEYANI VE HUKUKA AYKIRILIK SORUNU	133
1. AİLE REİSİ BEYANINDA ETKİ ALANLARI VE SONUÇLAR	133
2. GENEL OLARAK EŞİTLİK VE AYRIM GÖZETMEME İLKELERİ	135
3. YASA ÖNÜNDE EŞİTLİK HAKKI	136
3.1. Genel İlkeler Bakımından	136
3.2. Vergi Ödevi Bakımından	138
4. ÇALIŞMA HAKKI	141
4.1. Çalışma Hakkını Kullanma	141
4.2. Eşit İşe Eşit Ücret Hakkı	145
5. AİLE KURMA VE AİLENİN KORUNMASINI TALEP HAKKI	145
III. 01.01.1974'DEN ÖNCE KARI VE ÇOCUKLARIN EDİNDİKLERİ MENKUL VE GAYRİMENKULLERİN AYRI BEYANININ GÜNÜMÜZDE GEÇERSİZLİĞİ	146
SONUÇ VE ÖNERİLER	147
YARARLANILAN KAYNAKLAR	151
EKLER	155

GİRİŞ

31.12.1960 tarihinde kabul edilen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunumuz (¹) üniter bir yapıya sahiptir. Üniter gelir vergisi sisteminde ana kural bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratların toplanıp; yıllık beyanname ile bildirilmesidir. (G. V. K. Md. 1) Kanunun ikinci maddesine göre gelir; ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazançları, ücretler, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve sair kazanç iratları ile arizi kazançlar (*) unsurlarından oluşmaktadır.

Aynı Yasa'nın 3. maddesi hükmünde; Türkiye'de yerleşmiş olanlar ile geçici süreli işler nedeniyle yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşların, yurt içinde ve dışında sağladıkları gelirlerin tamamı üzerinden, 6.maddesi hükmünde ise; Dar mükellef gerçek kişilerin, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar nedeniyle beyanname vermek zorunda ifade edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunumuzun konusunu oluşturan söz konusu gelirleri elde edenlerin bir kısmı gerçek, bir kısmı götürü usulde vergilendirilmektedir. Diğer taraftan bu gelirlerin bir kısmı G.V.K.'nın 94.maddesi uyarınca vergi tevkifatına konu olmaktadır. Bazen bu tür kazançların yıllık beyannameye ithali isteğe bağlı, bazen de zorunlu olmaktadır. Gelir Vergisi sistemimizde yer alan ve üniter vergileme sisteminin istisnai hükümlerini ihtiva eden ihtiyari toplama ve beyan müessesesi zaman zaman kamuoyunun gündemine gelen bir tartışma konusudur.

Bu çalışmamızda gelirin toplanması, ihtiyari toplama ve günümüzde üzerinde büyük tartışmalar yapılan Aile Beyanı konuları ele alınacaktır.

¹ 6 Ocak 1961 gün ve 10700 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

* 4363 Sayılı Yasa ile 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere diğer kazanç ve iratlar olarak değiştirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

BEYAN ESASI

I. GENEL AÇIKLAMA

Verginin tarhı, vergi alacağıının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak, bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari bir işlemdir. (V. U.K. Md. 20)

Tarh usullerini beyana dayanan tarh ve ikmalen, re'sen idarece ve düzeltme yoluyla yapılan, beyan esası dışında kalan tarh şekilleri olarak başlıca iki ana grup altında toplamak mümkündür.

II. BEYAN ESASI

Hilafına hüküm olmadıkça, Gelir Vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. (G. V.K. Md. 83)

1. GENEL AÇIKLAMA

Beyan esası, mükellefin kendi mali gücünü bizzat kendisinin bildirmesidir. Vergiye tabi unsurların, mükellef tarafından en iyi bileneceği varsayımı altında, vergiye tabi kazançlar ve iratların, mükelleflerce vergi dairelerine bildirmesini öngörmektedir.

Gelir vergisinin salınması bakımından, vergi ödeme gücünün ne olduğunun belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Kişilerin vergiye tabi

tutulacak kaynakların saptanması ise, vergilendirme işleminin temelini oluşturmaktadır (2).

Beyan görevini kişilere yükleyen bu yöntem verginin alınması görevini ise yönetime yüklemektedir. Yönetimin sözkonusu bu bildirimleri kontrol etme yetkisi vardır (3).

Genel kural, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyan edecekleri gelir üzerinden verginin tarh olunmasıdır. Ancak, madde metnindeki “hilafına hüküm bulunmadıkça” şeklindeki ifade ile olayın istisnaları olduğunu ve istisna durumlarında ise beyan esasına göre vergilendirilmeyeceği belirtilmiş, ücret, ticaret ve sanat erbabı ile serbest meslek kazançlarının Maliye Bakanlığının düzenleyeceği cetvellerdeki iş çeşitlerine göre V.U.K.’nun 40.maddesindeki esaslar dairesinde götürü usulde vergilendirilmesi yoluna gidilmiştir.

2. MÜKELLEFİN BEYANI

Gelir vergisinde beyan; mükellef ya da bazı durumlarda vergi sorumlularınca, tam mükellef gerçek kişi ise; kazanç ve iratlar “yıllık beyanname”, dar mükellef gerçek kişi ise “münferit beyanname ile Vergi Dairesine yapılması gerekmektedir”.

3. MÜKELLEF DIŞINDAKİ KİŞİLERİN BEYANLARI

Beyanın, mükellef ya da sorumlu dışında bazı kişilere yapılması mümkündür. Bunlar aşağıda açıklanacaktır.

² Şükrü KIZILOĞ, *Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, C.2, Ankara, 1996, s. 1656

³ KIZILOĞ, s.1657

3.1. Aile Reisi Beyanı

Tam mükellefiyette aile reisi, birlikte yaşadığı eş ve çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerini tek bir beyannameye birleştirerek beyan etmek zorundadır.

3.2. Kanuni Temsilcilerin Beyanı

Tüzel kişilerle, küçüklerin ve kısıtların mükellef veya vergi sorumlusu olmaları durumunda bunlara görevler, kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir. (V.U.K. Md. 10)

Küçüklerde kanuni temsilci, ana ve babadır. Baba ölmüş ise, anadır. Hem ana hem baba ölmüş ise veya velayetlerin alınmış ise, sulh mahkemesi tarafından tayin edilen vasi dir.

Küçük çocuğun babası varsa ve babasının yanında yaşıyorsa, bu çocuğa ait gelir; hem baba sıfatıyla, hem de aile reisi sıfatıyla baba tarafından beyan edilir.

Kısıtlılık (mahcurluk) durumu, bir kişinin medeni haklarını kullanma yetkisinin mahkeme tarafından kaldırılması ve kendisine kanuni bir mümessil tayin edilmesi durumunu ifade eder. Kısıtlılık altına alınan kişilere ait gelirler, tayin olunan veli, vasi veya kayyım gibi kanuni temsilciler tarafından beyan edilir.

Beyannamemin mükellef yerine yetkisiz kişiler tarafından imzalanıp verilmesi halinde, bizzat mükellefin imzasının alınması gerekir. Aksi

halde beyanname hiç verilmemiş sayılarak re'sen takdir yoluyla cezalı vergi salınır (⁴).

3.3. Mirasçılarının Beyanı

Mükellefin ölümü durumunda, mükellefin ödevlerinin mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçıları tarafından yerine getirilmesi gerekir. (V.U.K. Md. 12) Bu nedenle ölen mükellefin ölüm tarihinden önceki zamanlarda elde ettikleri gelirleri ölenin, mirası reddetmemiş kanuni mirasçıları tarafından beyan edilir.

V.U.K.'nun 16.maddesinde ve “vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir”, hükmüne yer verildiğinden, vergi kanunlarında özel hüküm bulunmayan durumlarda bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenecektir.

Gelir vergisi kanununu 92.maddesinde bir takvim yılına ait beyannamenin ertesi yılın mart ayı içinde, takvim yılı içinde meydana gelen ölüm durumunda ise, beyannamenin ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde verileceği belirtilmiştir.

Burada iki ayrı durum ortaya çıkmaktadır.

Birincisi : Vergilendirme dönemi bitmiş ve buna ait beyanname verme süresinden önce ölüm meydana gelmişse;

Örnek: Gelir vergisi mükellefi olan (A) 18.02.1997 tarihinde ölmüştür.

⁴ Gelir Vergisi Genel Tebliği; Seri No : 89

Bu durumda iki tane gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

01.01.1996-31.12.1996 döneminin gelir vergisi beyannamesi verilme süresi Mart ayı içerisinde olup, ölüm durumu için vergi kanunlarında özel bir hüküm bulunmadığından normal süreye V.U.K.'nun 16.maddesi gereğince üç ay ilave edilir ve 30 Haziran 1997 tarihine kadar verilecektir.

01.01.1997 ile 18.02.1997 tarihleri arasındaki kıst döneme ait olan gelir vergisi beyannamesi ise, Gelir Vergisi Kanununun 92.maddesindeki özel hüküm gereğince ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde yani, 18 Haziran 1997 tarihine kadar, mirasçılar tarafından ilgili vergi dairesine verilecektir.

İkincisi : Vergilendirme dönemi ve buna ait beyanname verme süresi geçtikten sonra ölüm meydana gelmişse;

Örnek : Gelir vergisi mükellefi olan (B) 20.04.1996 tarihinde ölmüştür.

Bu durumda 1995 dönemine ait Gelir Vergisi beyannamesi Mart/1996 ayı içinde mükellef tarafından verilmiştir.

01.01.1996 ile 20.04.1996 arasındaki kıst döneme ilişkin Gelir Vergisi beyannamesinin 20.08.1996 tarihine kadar, mirasçılar tarafından ilgili vergi dairesine verilmesi gerekir.

3.4. İşverenler İle Vergi Kesintisi Yapanların Beyanları

İşverenler ile vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20.günü akşamına kadar, ödeme veya

tahakkukun yapıldığı yerin bağı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. (G.V.K. Md. 98)

4. GELİR VERGİSİNDE BEYANNAME ÇEŞİTLERİ

Gelir vergisi beyanları;

1. Yıllık;
 2. Muhtasar;
 3. Münferit;
- beyanname ile yapılır.

Beyanname ile bildirme şekli; kaynaklardan belli bir devre içinde elde edilen kazanç ve iratların bir arada ve toplu olarak kanunun tayin ettiği esaslar kapsamında mükellef ve vergi sorumluların tarafından vergi dairesine bildirilmesini sağlayan yazılı beyan şeklidir (⁵).

Beyanname çeşitlerini açıklayacak olursak;

4.1. Yıllık Beyanname

Muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsustur.

Gelirin takvim yılının belli bir dönemine taalluk etmesi, beyannamenin yıllık vasfını değiştirmez. (G.V.K. Md. 84/2)

⁵ KIZILOT, s. 1666

4.2. Muhtasar Beyanname

İşverenler veya vergi tevkifatı yapan diğer kimseler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte toplu olarak vergi dairesine bildirilmesine mahsustur. (G.V.K. Md. 84/2)

4.3. Münferit Beyanname

Dar mükellefiyet tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirmesine mahsustur. (G.V.K. Md. 84/3)

III. GELİRİN TOPLANMASI VE YILLIK BEYANNAME

Mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları (götürü usulde tespit edilen kazanç ve ücretler dahil) (*) için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname vermeye ve bu kazanç ve iratlarını yıllık beyannamelerinde toplamaya mecburdurlar.

İstisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmez.

Tacirlerle çiftçiler serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verilir. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye devrelerine şamil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında uygulanır.

* 4369 Sayılı Yasa ile 1998 yılı gelirlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır.

Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar;

1. Mükellefin bunları Türkiye’de hesaplarına intikal ettirdiği yılda;
 2. Türkiye’de hesaplara intikal ettirilmesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda;
- elde edilmiş sayılır. (G.V.K. Md. 85)

1. GENEL AÇIKLAMA

Türk vergi sisteminin en önemli vergilerinden birisi durumunda bulunan gelir vergisinde, asıl olan gelirin toplanması ve vergilemenin bu toplam üzerinden yapılmasıdır (⁶).

Gelir vergisinde mali güç üzerinden vergi alınması amacından hareketle, artan oranlı vergi cetvelinin uygulanması, özel indirim ve sakatlık indirimi şeklindeki indirimlerin dikkate alınması gibi esaslar Gelir Vergisi Kanunu’nun 2.maddesinde sayılan gelir unsurlarının toplanarak bir beyannamede vergiye tabi tutulması gereğini ortaya koyar. Bununla birlikte beyan esasına dayanan Gelir Vergisinde, amacına yönelik düzenlemeler, bazı kazanç ve iratların üniter vergi sistemi dışına itilmesine neden olmuştur. Söz konusu düzenlemeler, zamanla Gelir Vergisinin üniter yapısını bozmuş ve sistemi karışık hale getirmiştir (⁷). 85.madeenin ikinci fıkrası 01.01.1986 tarihinden geçerli olmak üzere, 3239 sayılı Kanunla değiştirilmiş ve bu değişiklik sonucu, menkul sermaye iratlarının hemen hemen tamamı gelirin toplanmasının dışına çıkarılmıştır.

⁶ Musa ÖRMECİ, “Gelir Vergisinde Üniter sisteme Geçiş”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 160, Aralık 1994, s.4

⁷ Aşkın KURULTOK, “1994 Takvim Yılı Kazançlarında Gelirin Toplanması, İhtiyari Toplanma ve Aile Reisi Beyanı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 163, Mart 1995, s. 56

Böylece, gelir vergisinin üniter yapısı bozulmuş ve müterakki tarife uygulanamadığından, menkul sermaye iratları gibi önemli bir gelir kaynağından yeterli ve gerekli vergi alınamamıştır.

Bu duruma tepki olarak 3824 sayılı kanunla bazı düzenlemeler yapılmak istenmiş ancak, amaçlanan sonuç elde edilememiştir.

Daha sonra, 01.01.1994 tarihinde yürürlüğe giren 3946 sayılı yasa ile Gelir Vergisi Kanununda önemli değişiklikler yapılmış, 1986 yılında gelir beyanı dışına çıkarılan menkul sermaye iratları, tekrar gelirin toplanmasına dahil edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununda 3946 sayılı kanunla yapılan değişikliklerle üniter sisteme geri dönmüş olmakla birlikte, uygulama elde edilen gelir unsurlarına bağlı olarak 1995 ve sonraki yıllara bırakılmıştır⁽⁸⁾.

4369 Sayılı Yasa ile yapılan düzenlemede gelir unsurları tek başına değerlendirilecek ve farklı gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlardan ancak tek başına değerlendirildiğinde beyanname verme yükümlülüğü getiren yıllık beyanname birleştirilecektir. Her bir kazanç unsuru tek başına ele alındığının da beyan zorunluğunun dışında kalıyorsa beyanname birleştirilmeyeceklerinden, bu düzenleme, basit usulde vergilendirilecek olan küçük mükellefleri de korumaktadır.

Gelirin toplanması genel ilke olarak kabul edilmekle birlikte yine aynı madde hükümleri ile kazanç ve iratların beyana dahil edilmesi esas kabul edildiğinden, buna bağlı olarak beyan olayını yıllık beyanname

⁸ ÖRMECİ, s. 3-4

vermek zorunda olanlar ve beyanname vermek zorunda olmayanlar şeklinde inceleyebiliriz (⁹).

2. YILLIK BEYANNAME VERMEK ZORUNDA OLANLAR

A. Tam Mükellefler

Gelirin toplanması bölümünde de açıklandığı üzere aşağıda yazılı gerçek kişiler, bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar için yıllık beyanname vermek ve bu kazanç ve iratlarını yıllık beyannamelerinden toplanmak zorundadırlar.

2.1. Ticari Kazanç Sahipleri

Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri ile kollektif şirket ortakları ve komandit şirketlerin komandite ortakları, kazanç sağlasınlar ve sağlamasınlar yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Bu kişiler, ticari kazanç dışında elde ettikleri kazanç ve iratlarını da yıllık beyannamelerinde toplanmak zorundadırlar (G.V.K. Md. 85, Fıkra. 3)

Ticaret Kanununa göre, şirketlerde tacir sıfatı ortaklara değil şirket tüzel kişiliğine verildiğinden, kollektif şirket ortakları ile adi komandit şirketlerde komanditeler (sınırsız sorumlu ortak) hakkında da, faaliyet ve tasfiye devrelerine ait olmak üzere aynı hüküm uygulanacağı ayrıca belirlenmiştir. Kanun kazanç (kar) sağlamasalar dahi, beyanname verecekleri açık olarak saydığından, bunlar dışında kalıp yıllık beyanname vermek zorunda olanlar (menkul ve gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, sair kazanç ve irat sahipleri) bu hükme tabi olmayacaklardır.

⁹ Bünyamin ÖZTÜRK, "Gelirin Toplanması, İhtiyari Toplama ve Aile Reisi Beyanı", *Maliye Postası Dergisi*, S.300, 1 Mart 1993, s. 26

Bu konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı'na yansıyan bir olayda Bakanlık'ça;

“Mükellefin, faaliyet gösteren taşıtın kaza yapması nedeniyle faaliyet tamamen terk sayılmayacağından, söz konusu döneme ait kazanç temin edilmemiş olsa dahi yıllık beyanname verilmesi gerekir” şeklinde idari görüş bildirmiştir⁽¹⁰⁾.

Bu konuda Danıştay'ın vermiş olduğu farklı iki karar ise;

“Ticari kazanç sahibi olan mükellefin ihtilafli yıllarda hastalığı sebebiyle ticari faaliyette bulunmadığını ve bu sebeple bu yıllara ait beyannamelerini veremeyeceğini dosyaya ekli dilekçeyle ve beyanname verme süreleri içinde Vergi Dairesine bildirdiği, ihtilafli yılda ticari kazanç sağladığı kanaat verici bir şekil idarece kanıtlanıp belgelendirmediğinden ve tarhiyatın dayanağını yazılı müstedinat ve izahatı havi olmadıklarından ödevlice verilen dilekçelerin boş beyanname hükmünde sayılmasının zorunlu olduğu”⁽¹¹⁾.

Bu konuda aksi yönünde kararı ise;

“Yükümlü tarafından ihtilafli yılda faaliyette bulunmadığı ve hiçbir gelir elde edilmediği yolunda verilen dilekçenin boş beyanname niteliğinde olduğunun kabul edilmesi olanağı bulunmaktadır”⁽¹²⁾ şeklindedir.

Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri ile kollektif şirket ortakları ve komandit şirketlerin komandite ortakları; uğraş konusu olan ticari ve sınai faaliyetler sonucu bir kâr elde edip etmemeleri, hatta zarar etmiş olmaları, hiçbir faaliyette bulunmamış olmaları, sağladıkları kazancın

¹⁰ 10.06.1987 tarih ve 1-2126-15-28 Sayılı Maliye Bakanlı Müktezası.

¹¹ Danıştay 4. Dairesi; 03.05.1976 Tarih, Esas No : 1975/2819, Karar No : 1976/1094.

¹² Danıştay 4.ç dairesi ; 18.04.1975 Tarih ve Esas No : 1974/883, Kara No: 1975/1410

istisna hadleri içinde kalmış olması, ya da beyan edilecek gelirlerinin bulunmaması durumları, bu kişilerin yıllık beyanname verme zorunluluğunu ortadan kaldırmaması gerekir.

2.2. Zirai Kazanç Sahipleri

Gerçek Usulde (veya götürü gider usulüne göre) (*) kazancın tesbit eden çiftçiler, yıllık beyanname vermek zorundadır. Çiftçilerin zirai işlerden zarar etmeleri veya gelirlerinin istisna haddi içinde kalması yıllık beyanname verme zorunluluğunu ortadan kaldırmaz.

2.3. Serbest Meslek Kazancı Sahipleri

Gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı da, gelirlerini yıllık beyannamede toplanmak ve yıllık beyannamede toplamak ve yıllık beyanname vermek zorundadır.

Serbest meslek erbabının beyanı gereken kazancın olmaması durumunda da beyanname vermesi zorunludur.

2.4. İstisna Haddini Aşan Gelir Sahipleri

Gelir Vergisi Kanununda belirtilen istisna hadlerini aşan veya hadlerin üstünde kalan kazanç ve irat sağlayan gerçek kişiler, bu gelirlerini yıllık beyanname toplamak ve yıllık beyanname vermek zorundadırlar (**).

* 4369 Sayılı Yasa ile 01.01.1998 tarihinden geçerli olmak üzere 29.07.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

** G.V.K.'nın 85'inci maddesindeki "İstisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmez" hükmü 4369 sayılı yasa ile 1998 gelirine uygulanacak üzere 29.07.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

2.4.1. Ücretliler

Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, 1997 yılında ücretlerin yıllık gayrisafi tutarları toplamı (1.500.000.000 lirayı) (*) aşaması halinde, yıllık beyanname verilmesi zorunludur.

Ayrıca, ticari kazanç, zirai kazanç ve serbest meslek kazancı nedeniyle yıllık beyanname vermek zorunda olanlar, elde edilen ücret geliri olması halinde miktarı ne olursa olsun, bu ücret gelirlerini beyannameye dahil etmek zorundadırlar.

Bu konuda Danıştay'ca;

“193 Sayılı kanunun bazı maddelerinin değiştirilmesi ve bu kanuna bazı hükümler eklenmesine dair 484 Sayılı Kanunun Geçici 2.maddesi, özel kanunlara göre aylıklardan ayrı olarak ödenen ödenekler muhtelif ücret ödemesi sayılır ve diğer gelirleri sebebiyle yıllık beyana tabi olanların ödeneklerinin beyannameye ithal edilmesine cevaz veren bir mana taşımaktadır”, şeklinde karar verilmiştir⁽¹³⁾.

2.4.2. Gayrimenkul Sermaye İradı Sahipleri

Mesken kira gelirini elde edenler (1998 yılında) 240.000.000 liranın üzerinde kazanç elde etmeleri halinde, yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Ayrıca, tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş ve gayrisafi tutarlarını toplamı (1997 yılında) 1.500.000.000 lirayı aşan (Diğer gelirleri ile birlikte bu sınırın aşılması hali dahil G.V.K. Md. 87) gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin yıllık beyanname vermesi zorunludur.

* 4369 Sayılı Yasa ile “103’üncü maddede yazılı birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşması” şeklinde 1998 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere 29.07.1998 tarihinden itibaren değiştirilmiştir.

¹³ Danıştay 4. Dairesi; 23.11.1971 Tarih ve Esas No : 1971/469, Karar No : 1971/2697.

2.4.3. Menkul Sermaye İradı Sahipleri

Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinde sayılan ve aynı Kanunun 85.maddesine göre vergisi kaynakta kesinti yoluyla ödendiği için beyana dahil edilmeyen menkul sermaye iratları dışında kalan menkul sermaye iratları şunlardır;

- Adi komandit şirketlerde komanditlerin kar payları (G.V.K. Md. 75/2),
- Her nevi alacak faizleri (G.V.K. Md. 75/6),
- Hisse senedi ve tahvillerden vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller (G.V.K. Md.75/8),
- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve aylar (G.V.K. Md.75/99),
- Her çeşit senetlerin iskonto bedelleri (G.V.K. Md. 75/10),

Yine; Gelir Vergisi kanununun 75.maddesinde sayılan ve tam mükellefiyete tabi olan kurumlardan 1997 yılında elde edilen;

- Her nevi hisse senetlerinin kar payları (G.V.K. Md. 75/1) ve bu kar aylarına ait vergi alacağı (G.V.K. Md. 75/13 ve Mükerrer Md. 75),
- Kurumlar idare meclisi, başkan ve üyelerine verilen kar payları (G.V.K. Md. 75/3) ve bu kar paylarına ait vergi alacağı (G.V.K. Md. 75/13 ve Mükerrer Md. 75),

toplamlarının 1.500.000.000 lirayı aşması durumunda, bu iratlar içinde beyanname verilecektir. Vergi alacağı, alınan kar payının 1/3'ü (*) olarak hesaplanmıştır.

* 4369 Sayılı Yasa ile 01.01.2000 tarihinden sonra elde edilen kar paylarına uygulanmak üzere (1/5) olarak değiştirilmiştir.

2.4.4. Sair Kazanç ve İrat Elde Edenler (*)

Sair kazanç ve iratlar iki gruptan oluşmaktadır.

Değer Artış kazançlarında; ()** Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80.maddesinin birinci fıkrasının 2,3 ve 4.bentlerinde yer alan kazançlarda 1997 yılı için 5.500.000 lirayı,

Arızı Kazançlarda; (*)** Gelir Vergisi Kanununun 82.maddesinin 1,2,3 ve 4.bantlerinde yer alan kazançlarda 1997 yılı için 5.500.000 lirayı aşan,

Sair kazanç ve iratlar için beyanname verilmesi gerekmektedir.

2.5. Diğer Kişiler

Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi vermek ve tüm gelirlerini beyannamede toplamak zorunda olanlar ile yıllık beyannameye dahil edilmesi gereken diğer hususlar aşağıda şu şekilde açıklamaya çalışılmıştır.

- a) Gelir Vergisi Kanununun 31. Maddesinde belirtilen indirimler (özel ve sakatlık indirimi) istisna sayılmayacağından elde edilen kazanç ve iratların tutarı, bu indirimlerin miktarında az olsa dahi yine beyanname verilecektir.
- b) Yıllık beyanname verme zorunluluğu, şirketlerin faaliyet ve tasfiye devrelerini de tüm ortakça ayrı ayrı, komandite şirketlerde ise komandite ortaklarca ve kazanç temin edilmemiş olsa dahi,

* 4369 S.Y ile "Gelire giren diğer kazanç ve iratlar" olarak 01.01.1989 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere değiştirilmiştir.

** 4369 S.Y. ile 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

*** 4369 S.Y. ile "Diğer Kazanç ve iratların matrah" şeklinde başlığı ile birlikte maddede 01.01.1999'dan itibaren yürürlüğe girmek üzere değiştirilmiştir.

yıllık beyanname verilecek ve tüm gelirler beyannamede toplanacaktır.

- c) Gerçek usulde vergilendirilecek ücreti bulunan, ancak vergi kesintisi yapılamamış ücret sahipleri de yıllık beyanname vermek zorundadırlar. (G.V.K. Md.95)

Bunlar;

- Ücretlerini yabancı bir ülkedeki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı,
- G.V.K'nun 16.maddesindeki istisnadan yararlanamayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetleri,
- Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesi zorunlu görülenler

B. Dar Mükellefler

Dar mükellef gerçek kişiler, Türkiye'de elde ettikleri vergisi suretiyle kesilmiş ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kurumlardan elde ettikleri kar payları ve münferit beyanname ile beyanı gelir dışında gelirleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi vereceklerdir.

Bu gelirler ticari ve zirai kazançlar ile vergisi tevkif suretiyle kesilmemiş gayrimenkul sermaye iratları gibi kazançlarıdır.

3. YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ VERMEYECEK OLANLAR

Gelir Vergisi Kanununun 85.maddesinin ikinci fıkrasında “istisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratlar için beyanname verilmez”(*) hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan 394 Sayılı kanun 28.maddesinde Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 39.bendi ile de 75 maddenin 5,7,12 ve 14 numaralı bentlerinde yer alan ve 01.01.1997 tarihinden önce elde edilen menkul sermaye iratları içinde beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Temel kural Gelir Vergisi Kanununun 2.maddesinde yazılı yedi kaynaktan, bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların toplanması ve yıllık beyanname ile bildirilmesi olmakla beraber bazı durumlarda mükellefler gelirlerini toplamaz ve yıllık beyanname vermezler. Bu hususta tam ve dar mükellefiyet açısından farklılık göstermektedir.

A. Tam Mükellefiyete Tabi Olanlar

Gelir Vergisi Beyannamesi vermesi gerekmeyen tam mükellefleri de durumlarına göre ikiye ayırmak mümkündür. .

3.1. İstisna Maddeleri İçinde Kalan Kazanç ve İratlar elde Edenler

Gelir Vergisi Kanununda yer alan e aşağıda belirtilen istisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratları yıllık beyanname vermezler.

* (4369 Sayılı Yasa ile Kaldırılmıştır)

3.1.1. Göçmen ve Mülteciler

İskan kanunu hükümleri uyarınca göçmen ve mülteci sayılanlar ile yerleştirilenlerin bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratlarının 1997 yılında 31.100.000 lirası gelir vergisinden istisna olup bu kazanç ve iratlar için yıllık beyanname vermeyeceklerdir. (G.V.K. Md. 17) (*)

Bu konuda Danıştay'ca;

“Büfe işletmesi, nedeniyle sağladığı kazançta ait beyannameyi vermeyen yükümlü adına 1968 yılı için kesilen iki kat usulsüzlük cezasını; incelenen dosyaya göre Yugoslav göçmeni olan yükümlünün 31.12.1969 tarihine kadar göçmen muafiyetine haiz olduğu, takdir edilmediğinden, Gelir Vergisi Kanununun 17.maddesi uyarınca istisna hadleri içinde kalan kazanç için beyanname verilmesine yer olmadığı gerekçesiyle terkin eden vergiler Temyiz Komisyonu Kararı doğrudur”.

Şeklinde karar verilmiştir (¹⁴).

3.1.2. Serbest Meslek Kazancı Sahipleri

Gelir Vergisi Kanununun 3239 Sayılı Kanunun 40.maddesiyle değişik 18. Maddesine göre; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının; şiir, hikaye, roman , makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, röportaj, karikatür, fotoğraf, film ve video bandı, radyo ve televizyon ve videoda yayımlanmak ve kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratları satmak veya bunlar üzerinde mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılatın tamamı istisna olduğundan gelir vergisi beyannamesi vermeyeceklerdir.

* 4369 S.Y.ile 29.07.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

¹⁴ Danıştay 4. Dairesi; 09.02.1970 Tarih ve Esas No : 1968/3992, Karar No . 1970/666

Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94.maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şumulü yoktur. ((G.V.K. Md. 18) Tabi ki bu durumda yer alan gelirlere stopaj yoluna vergi alınacaktır.

3.1.3. P.T.T. Acentaları

3418 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen mükerrer 18.madde ile, 01.01.1998 tarihinden itibaren P.T.T. acentalığı faaliyetinden kazanç elde edenler bu tür kazançları için yıllık beyanname vermeyecekler ve diğer kazançları için beyanname verilmesi gerektiği durumlarda da bu kazançlarını beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

Söz konusu kazanç istisnasından 94.madde gereğince vergi kesintisi yapılmaz.

3.1.4. Gayrimenkul Sermaye İradı Sahipleri

Mesken olarak kiraya verilen binalardan, 1998 yılında 240.000.000 liradan az gelir sağlayanların beyanname vermemeleri gerekmektedir. (1)

3.1.5. Değer Artışı ve Arızı Kazanç Sahipleri ()**

Borsada kayıtlı olup, ivazsız olarak iktisap edilenler hariç menkul kıymetlerin iktisap tarihinden başlayarak bir yıl içinde veya iktisaptan önce elden çıkaranların 1997 yılında 5.500.000 lirayı geçmeyen kazançları için, (G.V.K. Md. 80/2) (***)

¹ 4369 Sayılı Yasa ile "İstisna haddi üzerinden hasılat elde edipte beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz" hükmü getirilmiştir.

** 4369 S.Y. ile 01.01.1999 tarihinden itibaren değiştirildi.

*** 4369 S.Y. ile 01.01.1999 tarihinden itibaren kaldırıldı.

Gelir Vergisi Kanununun 70. Maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı arama işletme, imtiyaz, marka film vb. haklarını (ihtira beratı hariç) elden çıkaranların 1997 yılında 5.500.000 lirayı geçmeyen kazançları için (G.V.K. Md. 80/3) (*)

Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellif, mucit ve bunların kanuni mirasçıları dışındaki kimseler tarafından elden çıkarılmasında, 1997 yılında 5.500.000 lirayı geçmeyen kazançları için, (G.V.K. Md. 80/4) (**)

Arızı olarak ticari işler yapanlar veya bu nitelikteki işlemlere aracılık edenlerin, 1997 yılında 100.000 lirayı geçmeyen kazançları için, (G.V.K. Md. 82/1) (***)

Ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetini durduran veya terk edenlerin, 1997 yılında 100.000 lirayı geçmeyen kazançları için, (G.V.K. Md. 82/2) (****)

Gayrimenkullerini tahliye eden veya kiracılık hakkını devredenlerin, 1997 yılında 100.000 lirayı geçmeyen için, (G.V.K. Md 82/3) (*****)

Beyanname vermeleri gerekmektedir.

3.1.6. Müteferrik İstisna Sahipleri

Gelir Vergisi Kanununun 23. ve 30.maddeleri arasında sayılan gelirleri elde edenlerde gelir vergisi beyannamesi vermezler.

* 4369 S.Y. ile 01.01.1999 tarihinden itibaren kaldırıldı.

** 4369 S.Y. ile 01.01.1999 tarihinden itibaren kaldırıldı

*** 4369 S.Y. ile 01.01.1999 tarihinden itibaren kaldırıldı

**** 4369 S.Y. ile 01.01.1999 tarihinden itibaren kaldırıldı

***** 4369 S.Y. ile 01.01.1999 tarihinden itibaren kaldırıldı

3.1.7. Eğitim Öğretim ve Sağlık Hizmet İşlemlerinde Kazanç İstisnası

3946 Sayılı Kanununun 38.maddesiyle yürürlükten kaldıran G.V.K.'nın mükerrer 20.maddesinde yer alan okul, kreş ve spor tesisleri ile 50 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak) kapasiteden az olmamak üzere, yurt ve sağlık tesislerinin (huzurevleri dahil) 01.01.1994 tarihinden önce faaliyete geçenlerin işletilmesinden elde edilen kazançlar içinde, bu işletmelere öngörülen istisna süresi sona erinceye kadar yıllık beyanname verilmeyecektir. (G.V.K. Geç. Md. 38)

Söz konusu işletmeler için ön görülen istisna süresi; faaliyete geçiş tarihinden itibaren 5 yıl olup, kalkınmada öncelikli yörelerde 10 yıldır.

3.1.8. Ücret İstisnası

- a) Vergi tevkifatına tabi tutulmamış ücret geliri elde edenlerin elde ettikleri ücret geliri tutarı Gelir Vergisi Kanununun 31.maddesinde öngörülen indirim tutarlarını aşmıyor ise bunlar içinde yıllık beyanname vermeyeceklerdir.
- b) Tam mükellefiyete tabi kişilerin yanında çalışan gemi adamları, münhasıran uluslar arası sularda geçen hizmetler karşılığında 01.01.1994-31.12.2000 tarihleri arasında aldıkları ücret gelirleri için yıllık beyanname vermeyeceklerdir. (G.V.K. Geç. Md. 39/6)
- c) Sporcularda 01.05.1994-31.12.2000 tarihleri arasında aldıkları transfer ücretleri nedeniyle yıllık beyanname vermeyeceklerdir. (G.V.K. Geç. Md.40)

3.2. Menkul Sermaye İradı Sahipleri

Gelir Vergisi Kanununun 75.maddesinde yer alan menkul sermaye iratlarında 01.01.1997 tarihinden önce kazanç sağlayanlar (193 Sayılı GVK'na 3946 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce) aşağıdaki gelirler için yıllık beyanname vermeyecektir.

- Her türlü tahvil faizleri ve hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkartılan menkul kıymetlerden elde edilen gelirler, (G.V.K. Md. 75/5).
- Her türlü mevduat faizleri, (G.V.K. Md. 75/7).

Faizsiz olarak verilen krediler karşılığı alınan kar payları, kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı elde edilen kar payları, özel finans kurumlarından kar ve zarara katılma hesabı karşılığında elde edilen kar payları, (G.V.K. Md.75/12).

- Ayrıca 3239 Sayılı Kanununun 70.maddesiyle eklenen Gelir Vergisi Kanununun geçici 23.maddesi gereğince;
- 01.01.1986 tarihinden önce açtırılan döviz tevdiat hesapları için ödenen faizler ile bu tarihten önce ihraç edilen özel kanunlarla veya Devletin, kanunların verdiği yetkiye dayanılarak yaptığı sözleşmelerle her türlü vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlerin faiz, kar payı ve ikramiyeleri, ve;

3393 Sayılı Kanunun 11.maddesiyle eklenen Gelir Vergisi kanununun geçici 27.maddesi gereğince;

- Menkul kıymet sahiplerinin, menkul kıymet alım satıma yetkili olan bankalar ve aracı kurumlar (borsa komisyoncuları dahil)

vasıtasıyla menkul kıymetleri elden çıkarmak suretiyle sağladıkları kazançlar, (Gelir Vergisi Kanununun 75.maddesinin 2.fikrası 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar hariç).

- 31.12.1999 tarihine kadar menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıkları risk sermayesi yatırım fonları ve ortaklıklarından sağlanan kar payları,
gelir vergisinden müstesnadır.

Diğer gelirler için yıllık beyanname verilse dahi, bu iratlar yıllık beyannameye dahil edilmeyecektir.

Ancak 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na 3946 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 01.01.1997 tarihinden itibaren aşağıda sayılan menkul sermaye iratlarının (1997 yılı için) 1.500.000.000 TL'yi aşması halinde beyan edilme mecburiyeti getirilmiştir. Aynı kanunun geçici 39.maddesinin 5 numaralı bendi ile de beyanı gereken sözkonusu gelirlerin her yıl Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilen yeniden değerlendirme oranının aynı dönemde bir yıl vadeli devlet tahvilli için uygulanan ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle hesaplanan indirim oranı ile çarpılması suretiyle bulunan miktarı 31.12.1999 tarihine kadar vergiden istisna edilmiştir. Ancak döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen faiz ve kar payları için sözkonusu indirim uygulanmaktadır.

01.01.1997 tarihinden itibaren yıllık gelir vergisi beyannameyi ile beyanı gereken menkul sermaye iratları şunlardır :

- Her nevi tahvil faizleri ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (75/5) (*)
- Mevduat faizleri (75/7)
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları, kar ve zarar ortaklığı belleği karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları (75/12)
- Repo kazançları (75/41)

B. Dar Mükellefler

Dar mükellefiyete vergiye tabi gelir sadece,

- Tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler, serbest meslek kazançları menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kurumlardan elde edilen kar paylarından
- Değer artış kazançları veya arızı kazançlardan, (**)
- Yukarıda sayılan kazanç ve iratların bir kaçı veya tamamından ibaret ise, gelir toplanmaz ve yıllık beyanname verilmez. (G.V.K. Md.86)

Gelir Vergisi Kanununun 85. Maddesinde yer alan “istisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmez” (***) şeklindeki düzenleme dar mükellefiyet içinde söz konusudur.

Ayrıca; Dar mükellefiyete tabi olanların;

* 4369 S.Y. ile “Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılır hükmü”01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere maddeye eklenmiştir.

** 4369S.Y ile değiştirildi

*** 4369 S.Y. ile kaldırıldı

- Hükümetin müsadeseyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar (Türkiye’de başkaca işyeri veya daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla); (G.V.K. Md.30/1)
- Bu sergi ve panayırarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar; (G.V.K. Md.30/1)
gelir vergisinden müstesnadır.

4. YURT DIŞINDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLAR

Gelir Vergisi Kanununun 85.maddesinde,tam mükellefiyete tabi olanların yıllık beyannameye, Türkiye içinde elde ettikleri kazanç ve iratları dahil edecekleri hükme bağlanmıştır.

Yabancı ülkede elde edilen kazanç, ticari ya da zırai kazanç ise tahakkuk ettiği anda elde edilmiş sayılarak Türkiye’deki Hesaplara intikal ettirildiği yılın beyannamesinde gösterilecektir.

Serbest meslek kazançları ve gayrimenkul sermaye iratları, tahsil ve kanunen tahsil edilme esasına dayandığından, tahsil ya da sayılan hallerde Türkiye’deki hesaplara intikal ettirilerek o yıl beyannamesinde beyan edilecektir.

Ücretler menkul sermaye iratları, sair kazanç ve iratların (*) ise, yabancı ülkelerde elde edilmesi halinde, Türkiye’deki hesaplara intikal ettirecekleri yılın, bu kazanç ve iratlar hakkında kanunun kabul ettiği, elde etme koşullarının gerçekleştirildiği yıl olarak kabul edilmesi gerekir.

* 4369 S.Y. ile değiştirildi

Yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlar, belgelendirilmek koşuluyla ödevlinin iradesi dışındaki nedenlerle (politik nedenlerle ülkeler arasındaki ekonomik ilişkilerin kesilmesi, döviz transferinin yasaklanması gibi nedenlerle) Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilmezse bu takdirde maddenin ikinci bent hükmü uygulanacak ve kazanç ve iratlar tasarruf edildikleri yılda elde edilmiş sayılarak, o yılın beyannamesinde gösterilecektir ⁽¹⁵⁾.

IV. TOPLAM YAPILMAYAN HALLER

(3946 Sayılı Kanununun 20. Maddesiyle değişik şekli) Aşağıda yazılı hallerde gelir toplanmaz ve yıllık beyanname verilmez,

- Yabancı memleketlerde elde edilenler hariç olmak üzere, tam mükellefiyete vergiye tabi gelir sadece;
- a) Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretlerden, (birden fazla işverenenden ücret alan ücretlerinin gayrisafi tutarları toplamı 1997 yılında 1.500.000.000 lirayı aşan hizmet erbabının ücretleri hariç (*)
- b) Tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 1997 yılında 1.500.000.000 lirayı aşmayan serbest meslek kazançları , menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ve vergi alacağı dahil olmak üzere kurumlardan elde edilen kar paylarından, (**)
- c) Götürü usulde vergilendirilen ücretler, ticari ve mesleki kazançlardan (***)

¹⁵ KIZILOĞ, s.1684

* 4369 S.Y. ile Değiştirildi.

** 4369 S.Y ile değiştirildi

*** 4369 S.Y. ile kaldırıldı.

- d) Yukarıda sayılan kazanç ve iratların bir kaçı veya tamamından ibaret ise, (*)
- Dar mükellefiyette vergiye tabi gelir sadece;
- a) Tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kurumlardan elde edilen kar paylarından,
- b) Değer artışı kazançları ve arızı kazançlardan (**)
- c) Yukarıda sayılan kazanç ve iratların bir kaçı veya tamamından ibaret ise, (***)

1. GENEL AÇIKLAMA

Gelir vergisi sistemimizdeki gelirin toplanması ve yıllık beyanname esasının ilk istisnası belirli koşullarda toplama yapılmayıp, yıllık beyanname verilmemesi oluşturur.

Beyanname almakla hazineye sağlanacak ek hasılatı vergi idaresinin işgücü ve zaman kaybı nedeniyle uğrayacağı zararı karşılanmaktan uzak olacağından esasen vergilendirilmiş olan bu tür gelirleri elde eden mükelleflerin yıllık beyanname ile gelirin toplamalarından vazgeçilmiştir (16).

* 4369 Sayılı Yasa ile "Gerçek Usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar ile kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları" hükmü 1998 yılı gelirlerine uygulanmak üzere 29.07.1998 tarihinden itibaren bu maddeye ilave edilmiştir.

** 4369 S.Y. ile değiştirildi.

¹⁶ KIZILOT, s. 1694

1.1. Tam Mükellefiyete Tabi Olanlarda

Tam mükellefiyet usulüne göre vergiye tabi olanlarda, gelirin toplanamayacağı ve yıllık beyannamenin verilmeyeceği durumlar aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

1.1.1. Bir İşverenden Ücret Alınmasında

Vergisi tevkif olunan ücretlerin tutarı ne olursa olsun, 1.500.000.000 TL'yi aşp aşmadığına bakılmaksızın beyan edilmeyecektir.

1.1.2. Birden Fazla İşverenden Ücret Alınmasında

Birden fazla işverenden ücret alan ve gelirleri sadece bu ücretlerden ibaret bulunanlar, ücretlerin yıllık gayrisafi tutarı 1997 yılında 1.500.000.000 lirayı (*) aşmadıkça yıllık beyanname vermeyeceklerdir. Ancak birden fazla işverenden alınan ücretlerin yıllık gayrisafi tutarı toplamı 1.500.000.000 lirayı aşıyorsa bunların yıllık beyanname ile beyanı zorunludur (G.V.K. Md.86)

Fakat 1.500.000.000 liralık haddin hesabında;

- Sporculara 01.05.1994 tarihinden sonra ödenen transfer ücretleri ile,
- Tam mükellefiyete tabi kişilerin yanında çalışan gemi adamlarına, yalnızca uluslararası sularda geçen hizmetleri karşılığında ödenen ücretler dikkate alınmayacaktır.

Birden fazla işveren deyimi, bazı durumlarda ciddi duraksamalara neden olmakta ve idari (Vergisel) yargı mercilerince de değişik sonuçlara

* 4369 S.Y.ile değiştirildi.

varan kararlar verilmektedir. Bu konuda, başlangıçta, üniversite öğretim üyeleri için vergi mahkemelerince çelişkili (değişik) kararlar verilmiş ancak, Danıştay'ın bir kararı ile görüş birliğinin sağlanması yoluna gidilmiştir⁽¹⁷⁾.

“Üniversite öğretim üyesi olan yükümlüye daimi statüde görev yapması nedeniyle üniversite bütçesinden ödenenlerle birlikte döner sermaye işletmesi saymanlığı tarafından ödenen ücretlerin yıllık tutarlarının, dokuz milyon lirayı aşması nedeniyle ihtirazı kayıpla verilen beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen vergileri kaldıran vergi mahkemesi kararı temyiz edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun, bir takvim yılında elde edilen tüm kazanç ve iratların yıllık beyannameye birleştirilerek beyan edilmesi kuralına, 3239 sayılı yasa ile değişik 86.maddesinin a/1 işaretli bendiyle getirilen istisna hükmü ile tam mükellefiyette gelirin sadece ücretlerden oluşması, birden fazla işverenden ücret alınmaması ve ücretlerinin yıllık gayrisafi tutarlarının dokuz milyon lirayı aşmaması koşuluyla, yıllık beyanname verilmesi kabul edilmiştir. Olayda uyuşmazlığın özünü; yükümlü üyesinin, birden fazla işverenden ücret alıp almadığını belirlemek oluşturmaktadır.

2557 Sayılı Yasanın, 2880 Sayılı Yasa ile değişik, 58; maddesinin (a) bendi incelendiğinde; üniversiteler ve bunlara bağlı birimlerde, maddede öngörülen esas ve usullere göre kurulan döner sermaye işletmelerinin, ilgili üniversite ve birimlerden ayrı bir işveren niteliğinde kuruluşlar olmayıp, üniversiteye bağlı ayrı ayrı işyerleri olarak nitelenebilecekleri açıkça görülmektedir.

¹⁷ Mehmet BULUT, “Gelir Vergisinde Yıllık Beyanname, Gelirin Toplanması ve Üniversite Öğretim Üyelerinin Durumu”, Maliye ve Sigorta Yorumları, Yıl.2, Sayı, 3, 01.06.1988, s. 35.

Öte yandan yasanın, üniversite öğretim üyelerinin, atama, yükselme ve tüm diğer özlük haklarına ilişkin hükümleri, üniversite öğretim üyelerinin gerek genel anlamda, gerekse Gelir Vergisi Kanununun 61.maddesinde anlamında işveren tanımına uygun bir tek işverenlerin olduğu, bunlardan devamlı statüde görev yapanların, döner sermaye gelirlerinden de pay almalarına rağmen, statüde doğan hak ve sorumluluk konusunda ancak bir işverene (üniversiteye) muhatap olduklarını göstermektedir.

Sonuç olarak, üniversite döner sermayesini üniversiteden ayrı bir işveren olarak görmek ve devamlı statüde görev yapan öğretim üyelerinin iki ayrı işverene tabi olduklarını kabul etmek mümkün olmadığından, ihtirazi kayıtlarla verilen beyanname üzerinden salınan vergileri kaldıran vergi mahkemesi kararına yönelik temyiz isteminin reddine oy çokluğu ile karar verildi.”

şeklinde karar verilmiştir ⁽¹⁸⁾. Danıştay’ın bu kararına Maliye Bakanlığınca uyulmuş ancak buna ilişkin olarak yayınlanan bir genel yazıda ⁽¹⁹⁾;

“Ödemeleri sırasında aynı işverenler tarafından ödendiğinin kabul edilerek ayrı ayrı vergilendirilen ücretlerin, bu konuda verilen Danıştay kararları uyarınca (hakkında karar verilen mükelleflere münhasır olarak) aynı işveren tarafından ödendiğinin kabul etmesi gerekmektedir. Bu mükelleflerin söz konusu ücretlerine ilişkin olarak ihtilaf konusu yaptıkları dönemlerde, üniversite bütçesi ile döner sermaye işletmesinden almış oldukları ücretlerin gayrisafi tutarları toplamının esas alınarak bu toplama göre ilgili yıl vergisinin aylar itibariyle yeniden hesaplanması ve tevkif yoluyla ödenen toplam vergiden indirilmesi suretiyle bulunan fark verginin

¹⁸ Danıştay 4. Dairesi, 24.02.1988 Tarih ve Esas No : 1987/6432, Karar No : 1988/791.

¹⁹ 13.09.1988 Tarih ve 2-2138-248/56034 Sayılı Maliye Bakanlığı genel Yazısı.

sorumlu sıfatıyla üniversite saymanlığı adına ikmalen tarh edilmesi gerekir.”

şeklinde uygulama yapılması istenmiştir.

1.1.3. Üzerinden Vergi Tevkifatı Yapılan Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Edilmesi

Gelirlerinden tamamı, tevkif yolu ile vergilendirilmiş bulunan ve yıllık gayrisafi tutarı 1.500.000.000 lirayı (*) aşmayan gayrimenkul sermaye iratlarından ibaret olanlar da 1997 yılında bu iratlarını yıllık beyanname ile beyan etmeyeceklerdir.

1.1.4. Tamamı Vergi Tevkifatına Tabi Tutulmuş Arızı Serbest Meslek Kazancı Elde Edilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 82/4.maddesi kapsamında arızı serbest meslek kazancı elde edenler (G.V.K. 18.maddesi kapsamındakiler hariç), eğer elde ettikleri serbest meslek kazançlarının tamamı üzerinden vergi tevkifatı yapılmış ve elde edilen kazancın nedeniyle gayrisafi tutarları 1.500.000.000 lirayı (**) geçmiyor ise bu kazançları nedeniyle 1997 yılında yıllık beyanname vermeyeceklerdir.

1.1.5. Tamamı Vergi Tevkifatına Tabi Tutulmuş Menkul Sermaye İradı Elde Edilmesi

Tamamı vergi tevkifatına tabi tutulmuş ve gayrisafi tutarları 1997 yılında 1.500.000.000 lirayı (***) aşmayan menkul sermaye iratları nedeniyle

* 4369 S.Y. ile değiştirildi.

** 4369 S.Y. ile kaldırıldı.

*** 4369 S.Y. ile değiştirildi.

beyanname verilmeyecek ve istisna edilen menkul sermaye iratlarında tevkif şartı aranmayacaktır.

Beyanname verilmeyecek ya da beyannameye dahil edilmeyecek menkul sermaye iratları şunlardır;

- Her nev’i hisse senetlerinin kar payları, (G.V.K. Md.75/1)
- İştirak hisselerinden doğan kazançlar, (G.V.K. Md. 75/2)
- Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerinin verilen kar payları, (G.V.K. Md. 75/3)
- Her nev’i tahvil faizleri ve hazine bonosu faizleri ile gelir ortaklığı senetlerinden sağlanan gelirler, (G.V.K. Md. 75/5) (*)
- Mevduat faizleri, (G.V.K. Md. 75/7)
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları, (G.V.K. Md.75/12)
- Her türlü tahvil, hazine bonosu ile Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı idaresince çıkartılan menkul kıymetlerin geri alım taahhüdü ve elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler “Repo Gelirleri”, (G.V.K. Md. 75/14)

1.1.6. Vergi Alacağı

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 75.maddesinde yer alan vergi alacağı dahil kar payı tutarının 1997 yılında 1.500.000.000 lirayı aşması halinde beyanname verilmez.

* 4369 S.Y. ile “özelleştirme idaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler” hükmü 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere ilave edilmiştir.

1.1.7. Götürü Usulde Tespit Edilen Ticari ve Mesleki Kazanç Elde Edilmesi (*)

Gelirlerinin tamamı yalnızca götürü usulde tespit edilen ticari ve mesleki kazançlardan oluşması durumunda da gelir toplanmaz ve yıllık beyanname verilmez.

1.1.8. Ücret, Tevkifata Tabi Tutulmuş Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İradı, Arızı Serbest Meslek Kazancı, Götürü Usulde Tespit Edilen Ticari ve Mesleki Kazanç Elde Edilmesi

Belirtilen gelir unsurlarının bir arada bulunması durumunda, götürü usulde tespit edilen ticari ve mesleki kazançları tutarı önemli değildir. Ücret ve gayrimenkul sermaye iradı bakımından yıllık esasında vergileme için ise, her iki gruptan birinin kendi içinde tespit edilen (Örneğin; 1997 yılı için 1.500.000.000 lira) (**) sınırı geçmesi gerekir. Ayrı iki grup içinde belirtilen sınırı geçmemiş olmak koşuluyla, ikisinin toplamı belirtilen sınırı geçse de, yıllık beyan esasında vergileme yapılmaz.

Buna karşılık belirtilen sınır, gruplardan yalnızca birinde de geçilse, her iki gruba ait gelirin de beyanı gerekir.

1.2. Dar Mükellefiyete Tabi Olanlarda

Dar mükellefiyette gelir vergisine tabi gelir elde edenlerin sadece tevkif suretiyle vergilendirilmiş;

* 4369 S.Y. ile 01.01.1999 yılından itibaren yürürlüğe girmek üzere yürürlükten kaldırıldı.

** 4369 S.Y. ile değiştirildi.

Ücretlerden,

- Serbest meslek kazançlarından,
- Menkul sermaye iratlarından,
- Gayrimenkul sermaye iratlarından,
- Kurumlardan elde edilen kar paylarından,
- Değer artışı kazançlarından, (*)
- Arızı kazançlardan, (**)
- Veya bunların bir kaçından ibaret ise,

gelir toplanmaz ve yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir. Bu gelirler münferit beyanname üzerinden ya da stopaj usulüne göre vergilendirilir.

Gelirin toplanması mümkün değildir.

* 4369 S.Y. ile kaldırıldı.

** 4369 S.Y. ile kaldırıldı.

V. İHTİYARİ TOPLAMA VE BEYAN

Tam mükellefiyete, vergiye tabi yıllık gayrisafi kazanç ve iratlarının toplamı 1997 yılında 1.500.000.000 lirayı (*) aşmayan mükelleflerin, bu kazanç ve iratlarından vergisi tevkif yoluyla kesilmiş bulunan ücretler, arızı serbest meslek kazançları, (**) menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, vergi alacağı dahil olmak üzere kurumlardan elde edilen kar payları, götürü usulde vergilendirilmiş (***) bulunan ticari, mesleki kazançlar ve ücretlerini beyannameye ithal etmeleri ihtiyaridir.

Ücretler (birden fazla işverenlerden ücret alan ve ücretlerinin yıllık gayrisafi tutarları toplamı 1997 yılında 1.500.000.000 lirayı aşan (****) hizmet erbabının ücretleri hariç), götürü usulde (*****) tespit olunan ticari ve meslekli kazançlar, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları 1.500.000.000 liralık haddin hesabında nazara alınmaz.

Ticari, zirai (götürü usulüne göre tespit edilen zirai kazançları için (*****)) beyanname verenler hariç) veya mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar yukarıda yazılı ihtiyari toplama hakkında faydalanamazlar.

Geliri telif ve patent haklarının kiralanmasından ibaret olup da gelirin tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemiş olan dar mükellefiyete tabi kimselerin bu gelirleri için yıllık beyanname vermeleri ihtiyaridir. (G.V.K. Md. 87).

* 4369 S.Y. ile değiştirildi.

** 4369 S.Y. ile kaldırıldı.

*** 4369 S.Y. ile kaldırıldı.

**** 4369 S.Y. ile değiştirildi.

***** 4369 S.Y. ile basit usul şeklinde değiştirildi.

***** 4369 S.Y. ile kaldırıldı.

1. GENEL AÇIKLAMA

İhtiyari toplama, gelirin vergilendirilmesinde, yıllık beyan esasına getirilen ikinci istisnasıdır. Vergisi stopaj suretiyle alınmış veya götürü usulde (*) vergilendirilmiş bir kısım gelir unsurları için belirli şartlarda yıllık beyannamemin ayrıca hiç verilmemesi veya başka bir gelir unsurları dolayısıyla verilecek beyannameye bunların dahil edilmemesi yönlerinden, mükellefe seçimlik hakkı verilmiştir⁽²⁰⁾. Bu hakkın kullanımı yıllık beyanname ile yapılır. Bir başka deyişle mükellef, gelirlerini beyannameye yazmak ve yazmamak yolu ile ihtiyari beyan konusundaki tercihlerini vergi idaresine bildirmiş olur. Mükelleflerin ihtiyari beyan hakkından yararlanabilmesi için, iki temel şart mevcuttur. Bunlardan birincisi tam mükellef statüsünde olmak (olumlu şart), ikincisi ise; gerçek usulde vergilendirilen ticari zirai veya serbest meslek kazancının olmamasıdır (olumlu şart)⁽²¹⁾.

Beyan edilecek gelirin belirli tutarları geçmediği hallerde mümkündür. Tutar büyüdükçe yıllık beyan esasında, alınacak vergi daha yüksek bir oran üzerinden hesaplanacağı için, başlangıçta vergiye göre doğacak fark o nisbette artacaktır. Dolayısıyla hangi gelir tutarına kadar ihtiyari beyanın geçerli olacağı vergi tarifesi ile çok yakından ilgilidir⁽²²⁾.

* 4369 S.Y. ile kaldırıldı.

²⁰ Yılmaz ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamalar, s. 602.

²¹ A. Bümin DOĞRUÖZ, "Gelir Vergisi Beyanname (Toplama) Kurallarına Toplu Bir Bakış", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl.4, 38 Şubat 1996, s. 41

²² ÖZBALCI, s.603.

2. İHTİYARİ TOPLAMADAN YARARLANACAK KAZANÇ VE İRATLARI

A. Tam Mükellefiyete Tabi Olanlarda

Tam mükellefiyete tabi olanlardan ihtiyari toplama hakkında yararlananların beyannamelerine dahil etmemekte serbest oldukları kazanç ve iratlar şunlardır.

- Tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan gayrimenkul sermaye iratları,
- Tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan bir veya birden fazla işverenden alınan ücretler,
- Götürü usulde tesbit edilen ticari kazançlar,
- Götürü usulde tesbit edilen serbest meslek kazançları,
- Götürü usulde tesbit edilen ücretler

B. Dar Mükellefiyete Tabi Olanlarda

Gelir Vergisi Kanununun 87.maddesinin son fıkrasında geliri telif ve patent haklarının kiralanmasından ibaret olup, bu gelirin tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödenmiş dar mükellefiyete tabi kimselerin, bu gelirleri için dilerlerse yıllık beyanname verebilecekleri belirtilmiştir.

3.İHTİYARİ TOPLAMADAN YARALANMA KOŞULLARI

- Bu madde 4369 Sayılı Yasa ile yayım tarihinde yürürlüğe girmek üzere (29.07.1998) kaldırılmıştır. Ancak; değişmeden önceki şekliyle açıklanmıştır.

İhtiyari toplamdan yararlanma şartları şunlardır:

3.1. Kazanç ve İratlar Toplamının Belirli bir Tutarı Aşmaması

İhtiyari toplamadan yararlanmak için gerekli şartlardan biri, vergiye tabi kazanç ve iratların tutarlarının yıllık toplamının (1997 yılında) 1.50.000.000 lirayı geçmemesidir. Bu had aşıldığı takdirde toplamadan yararlanılamaz.

İhtiyari toplama ile ilgili sınırın tesbitinde önem taşıyan hususlar şunlardır :

- a) 1.500.000.000 liralık haddin hesabında, aynı işverenden alınan ücretler nazara alınmaz, yani ücretin miktarı ne olursa olsun aynı işverenden alınması durumunda koşullar oluşursa ihtiyari toplama hakkından yararlanır.
- b) Ücretin birden fazla işverenden alınması ve alınan ücretin yıllık fayrisafi tutarının (1997 yılında) 1.500.000.000 lirayı aşması durumunda ihtiyari toplama hakkında yararlanılmaz. Yani ihtiyari toplama hakkı kaybedilmiş olur ve bütün gelirler yıllık beyannamede toplanarak beyan edilir.

Diğer taraftan G.V.K.'nun 87.maddesinin 5.fıkrası 01.01.1994 tarihinden geçerli olmak üzere 3946 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlükten kaldırılmadan önce ilgili fıkrada "Kültür ve Turizm Bakanlığınca belirlenen tiyatrolarda çalışan tiyatro sanatçılarında, münhasıran bu işyerindeki çalışmalarını karşılığında ödenen vergisi tevkif suretiyle alınmış, sporculara ödenen vergisi tevkif suretiyle alınmış transfer ücretleri ve tam mükellefiyete tabi kişilerin yanında çalışan gemi adamlarında münhasıran uluslararası sularda geçen hizmetleri karşılığında ödenen vergisi

tevkif suretiyle alınmış ücretlerin beyanı yukarıda yazılı şartlarla sınırlı olmaksızın ihtiyaridir.” hükmü yer almaktaydı.

Yine aynı kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 39.madde ile;

- “Tam mükellefiyete tabi kişilerin yanında çalışan gemi adamlarına münhasıran uluslar arası sularda geçen hizmetleri karşılığında ödenen ücretler 01.01.1994-31.12.2000 tarihleri arasında gelir vergisinden müstesnadır. Bu ücretler üzerinden %10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır. Bu istisnanın tevkif yoluyla ödenen gelir vergisine şumulü yoktur.” (Geçici Md. 39/6)

Yine 06.07.1997 tarihinde geçerli olmak üzere 4008 sayılı kanunla eklenen geçici 40.madde ile;

- “Sporcularla transfer ücreti olarak 01.05.1994-31.12.2000 tarihleri arasında yapılan ödemeler gelir vergisinden müstesnadır. Bu ücretler üzerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır. Bu istisnanın tevkif yoluyla ödenen vergiye şumulü yoktur.”

hükümleri getirilmiştir.

c) Kazanç ve iratların istisna haddi içinde kalan kısımları, dikkate alınamaz. Başka bir ifadeyle 1.500.000.000 liralık haddin hesaplanmasında, gelir unsurlarınının G.V.K.’nun 31.maddesindeki indirimler yapılmadan önceki miktarı ile gözönüne alınması gerekir.

Bir Danıştay kararında;

“Yükümlünün yazdığı kitaplardan elde ettiği her yıl 10.000 liralık telif hakkı istisnası tenzil edildikten sonra 1963 yılında 25.247, 1964 yılında 2.892, 1965 yılında 24.865, 1966 yılında 44.256 ve 1967 yılında da 30.994 lira arazi serbest meslek kazancı elde ettiği inceleme sırasında tesbit edilmiş olup, bu tesbitlerin gerçeğe uygun olup olmadığının araştırılması ve elde edilecek sonuca göre kalan matrah farklarının miktarları itibariyle 193

sayılı kanununun 87.maddesinin birinci fıkrasında belirtilen 10.000 lirayı aşmış aşmadığına bakılması ve davanın bu nedenlerle kısmen kabulü ile Temyiz Komisyonu kararının yukarıda belirtilen esaslar dahilinde yapılacak inceleme sonucuna göre yeniden bir karar verilmek üzere bozulmasına” karar verilmiştir⁽²³⁾.

d) Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 75.maddesinin 2.fıkrasının 5,7,12 ve 14 ve geçici 27. Ve 23.maddelerinde açıklanan menkul sermaye iratlarının miktarı ne olursa olsun, gerek ihtiyari toplamadan yararlanılması durumunda yıllık gelir vergisi beyannamesinde dahil edilmez ve beyan edilemez.

e) 1.500.000.000 liralık haddin hesabında kazanç ve iratlar gayrisafi tutarları yani gider indirilmeden önceki tutarlarıyla gözönüne alınır.

Götürü usulde tesbit edilen zırai kazançlar ile, sair kazanç ve iratlar ise bu haddin hesabından safi tutarları ile hesaba katılırlar.⁽²⁴⁾

3.2. Ticari, Zirai veya Mesleki Kazancın Yıllık Beyanname İle Beyan Edilmesi Zorunluluğunun Olmaması

Ticari, zirai veya mesleki kazançları yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda olanlar ihtiyari toplama hakkında yararlanamazlar.

Ancak, bunun tek istisnası, götürü gider usulüne tesbit edilen zırai kazançları için yıllık beyanname verenlerdir.

²³ Danıştay 3. Dairesi 12.10.1972 Tarih Esas No : 1971/2191, Karar No : 1972/5674.

²⁴ İrfan ERMİN, “Gelir Vergisi Uygulamaları Toplama ve Beyan” Maliye ve Sigorta Yorumları, Yıl.1, Sayı.5, 01.04.1987, s.31

Gelir Vergisi Kanununun 87.maddedeki haddin hesabında, kazanç ve iratların gayrisafi tutarları ile nazara alınacağı belirtilmiş olmakla beraber, zirai kazanç beyanında, hesaplama safi tutar dahil edilir. Aksi halde, götürü gider usulünde, ihtiyari toplamada yararlanılacağı, hakkındaki hükmün herhangi bir anlamı kalmaz. Zira, zirai faaliyette gerçek usulde vergiye tabi olmak için zaten 1997 yılında yıllık 1.728.000.000 liralık haddin aşılması gerekmektedir. Buna rağmen, götürü usulünde tesbit edilen zirai kazançta, ihtiyari toplamada yararlanılacağı hükmü, zirai kazancın safi tutarı ile hesaplama alınmasını gerekli kılar⁽²⁵⁾.

Ayrıca, arızı olarak yapılan ticari işlem ve aracılık işleriyle mesleki faaliyetin arızı olarak yapılması sonucu yıllık beyanname verilmesi hali, ihtiyari toplamdan yararlanma durumunu etkilemez.

3.3. İhtiyari Toplama Hakkının Genel Olması

İhtiyari toplamdan yararlanma hakkına sahip olan mükellefler birden fazla gelir unsuru nedeniyle ihtiyari toplama hakkına sahip bulunuyor ise, bu gelirden bir bölümü için kullanılması olanağı bulunmamaktadır. Mükellefin ihtiyari toplamı hakkından ya tamamen vazgeçmesi veya koşulları taşıyan gelir unsurları açısından da bu hakkını kullanması gerekmektedir.

Örneğin, mesken olarak kiraya verdiği binadan elde ettiği liralık gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla yıllık beyanname vermek durumunda olan bir mükellefin ayrıca, vergisi tevkif yoluyla ödenmiş..... liralık ücret ve menkul sermaye iradı varsa dilerse bunların ikisini de gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla vereceği yıllık beyanname dahil etmeyebilir. Ancak tercih ücreti, hem menkul sermaye iradını beyan etmesi zorunludur. Bunlardan sade birini beyan edip, diğerini beyan dışı bırakamaz.

²⁵ KIZILOT, s.1730

Nitekim Danıştay'ın (²⁶) kararı da bu yöndedir.

4.İHTİYARİ TOPLAMDA YARARLANACAK GELİRLER

- Vergi tevkifatına tabi olmayan gayrimenkul sermaye iratları,
- Vergi tevkifatına tabi tutulmayan menkul sermaye iratları,
- Sair kazanç ve iratlar,
- Tevkifata tabi tutulmamış ücretlerden birisi, bir kaçı veya hepsini elde edenler bu gelirlerini istisna haddini aşan kısımlarının tutarı ne olursa olsun, yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadırlar.

Ancak, bu kazanç ve iratları nedeniyle beyanname verecek olanlar yukarıda belirtilen ihtiyari toplamadan yararlanmanın koşullarını da taşıyorsa ihtiyari toplama hakkında yararlanabileceklerdir.

İhtiyari toplamadan yararlananlar ise bu gelirleri nedeniyle verecekleri yıllık beyannamelerine vergisi tevkif yoluyla ödenen ücret, gayrimenkul sermaye iradı ile götürü usulde vergilendirilmiş ticari, mesleki kazançları ve götürü ücretlerini isterlerse dahil edebilecekler, dilerlerse söz konusu beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

Nitekim Danıştay'ca verilen kararlarda (²⁷) bu yöndedir.

Danıştay Dördüncü Dairesinin 12.10.1989 tarih, Esas No : 1987/2183, Karar No : 1989/3542 kararında da;

“Yıllık gayrisafi kazanç ve iratları toplamı yasanın öngördüğü miktarların altında kalan mükelleflerin; ücret, gayrimenkul sermaye iradı gibi diğer kaynaklardan elde ettikleri gelirleri beyan etmeleri ihtiyaridir.”

²⁶ Danıştay 13. Dairesi 04.11.1974 Tarih, Esas No : 1973/6460, Karar No : 1974/4020.

²⁷ Danıştay 4. Dairesi 03.02.1973 Tarih, Esas No : 1971/6254, Karar No : 1973/426

denilmektedir.

İhtiyari toplama ile, yıllık esasında yapılan vergilemenin daha önce stopaj suretiyle yapılan vergilemeye nazaran farklılık göstermeyeceği, yahut çok az değişeceği hallerde, mükellef vergi idaresi yönünden ortaya çıkacak ilave külfetleri önlemek için beyan serbestliği tanınması oldukça yerinde olup, vergi tarifesi ile yakından ilgilidir. Tutar büyüdükçe yıllık beyan esasında, alınacak vergi daha yüksek bir oran üzerinden hesaplanacağı için, başlangıçtaki vergilemeye göre doğacak fark o nisbette artacaktır.

5.İHTİYARİ TOPLAMADAN YARARLANAMAYACAK OLANLAR

Ticari, zırai veya mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanlar ihtiyari toplama hakkında yararlanamaz⁽²⁸⁾. Ancak, kazançlarını götürü gider usulüne göre saptayan çiftçilerin, zırai kazançları için beyanname vermek zorunda bulunmalarına rağmen, parantez içindeki istisna hükmü nedeniyle ve gerekli koşulları taşıması durumunda ihtiyari toplama hakkında yararlanmaları mümkündür⁽²⁹⁾.

Öte yandan, arızı olarak icra edilen ticari muamele ve tavassut işleri ile, mesleki faaliyeti arızı yapılmasından doğan kazançların, ihtiyari toplamayı etkilemeyeceğinin bilinmesi gerekir. Çünkü bu kazançlar sair kazanç ve iratlar grubuna dahildir. Ticari kazanç ve serbest meslek kazancı grubuna giren gelir unsurları değildir. Dolayısı ile arızı kazançların, ticari kazanç veya serbest meslek kazancı olarak mütalaası evvela Gelir Vergisi Kanunumuzun sistematığı açısından mümkün değildir. Ayrıca, gerçek usulde vergilendirilen ticari, zırai ve mesleki kazanç sahipleri 85.maddeye göre, kazanç sağlamasalar da beyanname vermek zorundadırlar.

²⁸ Danıştay 4. Dairesi 15.12.1969 Tarih, Esas No : 1968/1021, Karar No : 1969/6001.

²⁹ 135 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (25.02.1982 Tarih ve 17616 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

Yıllık beyanname kazanç sağlasın sağlamasın, mutlaka alınca da, ihtiyari toplamın uygulanmasının, neden ve anlamı ortadan kalmaktadır. Arızı kazançlarda ise, gelir sahibinin her yıl beyanname verme zorunluluğu yoktur. Beyanname vermesi, kazanç sağlama şartına bağlıdır. Bu nedenle, arızı kazançların ihtiyari toplama uygulamasında, ticari kazanç ve serbest meslek kazancı gibi mütalaa edilmesine bu yönden de imkan yoktur. Bununla beraber vergi idaresinin 95.seri nolu Gelir Vergisi Tebliğinde, farklı bir görüşe yer verilmektedir. Ancak bu görüş Danıştay'ca onaylanmamıştır⁽³⁰⁾.

6.İHTİYARİ TOPLAMA İLE İLGİLİ ÖZELLİK TAŞIYAN DURUMLAR

6.1. İşi Bırakma Hali

V.U.K.'nun 161.maddesine göre, vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder. İşi bırakma halinde, vergilendirme dönemi takvim yılı başından işin bırakıldığı tarihe kadar olan süreyi kapsar. (G.V.K. Md. 108/1) İhtiyari toplama ve beyan açısından kıst dönem uygulaması yapılamayacağı, takvim yılının bir bütün olarak dikkate alınması gerekeceği yukarıda açıklanan yasa hükümleri gereğidir.

³⁰ Danıştay 4. Dairesi 24.04.1974 Tarih, Esas No . 1973/4460, Karar No : 1974/1966.

Danıştay'ın bu yönde verdiği pek çok karar vardır (³¹).

Farklı tarihlerde aynı karar verilmesi Danıştay'ın bu görüşünde ısrarlı olduğunu göstermektedir.

Bizce; ticari, zırai ve mesleki kazançlarını yıllık beyan esasında, beyan edeceklere ihtiyari toplamadan yararlanma hakkının verilmeyişi, bunların kazanç sağlamasalar bile, mutlaka yıllık beyanname vermek zorunda oluşları yanında vergi idaresi tarafından, diğer mükelleflere nazaran daha yakından izlenmeleri gereği ile de izah edilebilir. Vergi İdaresinin, özellikleri itibariyle bu mükelleflerin elde ettiği her türlü geliri bilme ihtiyacında olduğu, ihtiyari toplama hakkının tanınmayış nedenlerinden birinin bu husus olduğu üzerinde durulabilir. Bu açıdan takvim yılı sonu itibariyle gerçek usulde verilmeyi gerektiren ticari ve mesleki faaliyette bulunmayanların, ihtiyari toplamadan yararlanmaları için neden bulunmadığı savunulabilir. Ancak, ihtiyari toplama hakkının takvim yılı itibariyle bölünmesini izah edebilmek mümkün değildir.

6.2. Ölüm Hali

V.U.K.'nun 164.maddesi uyarınca ölüm işi bırakma hükmündedir, ölüm mükellefin 12.maddesine göre, ölüm halinde mükellefin ödevleri mirası reddetmemmiş kanuni ve mensup mirasçılarına geçer. Ancak mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispeten de sorumlu olurlar.

³¹ Danıştay 4. Dairesi 28.06.1995 E: 64/4933- K :65/1518, 22.03.1970, E : 68/1621, K :70/245, 23.02.1973, E: 71/8833, K: 73/805, 17.04.1973, E : 72/520, K: 73/805, 19.04.1982, E : 82/1683, K : 82/1570, 24.11.1975, E :74/3423, K : 75/3000 ve Dan. 3. Dairesi, 05.10.1997 E : 94/3132, K : 94/2939 sayılı kararlar

Öte yandan G.V.K.'nun 92.maddesinin ikinci fıkrası hükmü gereğince, takvim yılı içinde ölüm mükelleflerin gelir vergisi beyannameleri tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir.

Buna göre; mükellefin ölüm tarihine kadar elde ettiği kazanç ve iratların dikkate alınarak ihtiyari toplama ve beyan karşısındaki durumunun tespiti gerekmektedir⁽³²⁾.

Ölen kişinin durumu itibariyle, ihtiyari toplamadan yararlanması mümkünse bu seçimlilik hakkı varisler tarafından kullanılabilir.

Ölüm halinde mükellefin vergilendirilmesiyle ilgili tüm hak ve ödevleri varislere geçeceğinden, varislerin ihtiyari beyan hakkından yararlanması gerekir⁽³³⁾.

6.3.Memleketi Terk

Gelir Vergisi Kanununun 92.maddesinin 2.fıkrası uyarınca, takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri, memleketi terke tekaddüm eden 15 gün içinde verilir. Yine G.V.K.'nun 108/1.maddesine göre, mükellefiyetin takvim yılı içinde kalkması halinde vergilendirme dönemi takvim yılı başından; mükellefiyetin kalkması tarihine kadar geçen süreye inhisar eder.

Buna göre mükellefin memleketi terk tarihine kadar elde ettiği kazanç ve iratların dikkate alınarak ihtiyari toplama ve beyan karşısındaki durumunun tesbiti gerekmektedir.

³² Garip AYZ, "İşi Bırakma, Memleketi Terk ve Ölüm Hallerinde İhtiyari Toplama ve Beyan", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı.163, Mart 1995, s. 77-78

³³ 20.091973 Tarih, 24403-12-15 Sayılı Maliye Bakanlığı Müktezası

6.4. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşi Yapanların Durumu

Bu durumda olan mükellefler inşaatın devam ettiği sürece hiçbir kazanç beyan etmeseler de ihtiyari toplama hakkında faydalanmazlar. Çünkü bu işi mahiyeti itibariyle ticari kazançtır. Ticari kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olan mükellefler ise G.V.K.'nun 87. Maddesi uyarınca ihtiyari toplama hakkında yararlanamazlar. Ve yine aynı kanunun 85. Maddesi hükmü uyarınca ticari faaliyetlerinden kazanç temin etmeseler bile beyanname vermek zorundadırlar⁽³⁴⁾.

6.5. Vergi Alacağı ve İhtiyari toplama

Vergi alacağı kavramı, Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 75.maddesinde tanımlanmıştır.

Madde metnine göre; tam mükellefiyete tabi kurumlarca;

- Tam mükellefiyete tabi gerçek kişilere dağıtılan kar paylarının,
 - Adi ortaklıklara, kollektif ve adi komandit şirketlere dağıtılan kar paylarının,
 - Eshamlı komandit şirketlere dağıtılan kar paylarından, bu şirketlerin komandite ortaklarına isabet eden kısmın,
- 1/3'ü, bunların vergi alacağını teşkil etmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 75.maddesinin 13 No'lu bendinden de, mükerrer 75.maddede yazılı vergi alacağını menkul sermaye iradı saymıştır.

³⁴ Fatih ACAR, "Yıllık Beyanname Gelirin Toplanması, İhtiyari Toplama ve Beyan", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı.78, s. 84.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 121.maddesinin (b) bendine göre; 75.maddr gereğince menkul sermaye iradı sayılan vergi alacağı, aşağıdaki esaslara göre gelir vergisine mahsup edilecektir.

- Mükerrer 75.maddenin 1 numaralı bendinde yazılı gerçek kişilerin vergi alacağı, yıllık beyanname ile bildirilmesi kaydıyla, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilecektir.
- Mükerrer 75.maddesinin 2 numaralı bendinde yazılı adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketlerin vergi alacağı, kar paylarının alındığı yıl, ortaklık veya şirketlerce hasılat olarak kaydedilecek, bu vergi alacağı ortaklarca verecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde hesaplanan gelir vergilerinden, hisseleri oranında, mahsup edilecektir.
- Mükerrer 75.maddenin 3 numaralı bendinde yazılı eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklıkların vergi alacağı; anılan şirketin kar paylarını aldıkları yıl komandite ortaklar tarafından hisseleri oranında elde edilmiş ticari kazanç olarak kabul edilecek ve verecekleri gelir vergisi beyannamesinde, hesaplanan gelir vergisine mahsup edilecektir.

Yapılan mahsup sonucu kalan vergi alacağı tutarı hiçbir şekilde iade edilmeyeceği gibi, mükellefin vergi borçlarına da mahsup edilmeyecektir.

Ancak; Gelir Vergisi Kanununun 75.maddesinin;

- Bir numaralı bendi; her nevi hisse senetlerinin kar paylarının, (kurucu hisse senetleri ile intifa hisse senetlerine verilen kar payları, pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz veya başka adlarla yapılan ödemeler, yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kar payları dahil)

- İki numaralı bendinde de; iştirak hisselerinden doğan kazançların, (limited şirket ortaklarının, iş ortakları ortaklarının ve komanditerlerin kar paylarının, kooperatiflerin risturn dışında dağıttıkları kar payları dahil)

Menkul sermaye iradı olduğunu;

Aynı kanununun 87.maddesi de; tam mükellefiyete vergiye tabi yıllık gayrisafi kazanç ve iratlarının toplamı (1997 yılında 1.500.000.000) lirayı aşmayan mükelleflerin bu kazanç ve iratlardan vergisi tevkif yoluyla kesilmiş bulunan ücretler ile arazi serbest meslek kazançları menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, vergi alacağı da dahil olmak üzere kurumlardan elde edilen kar payları, götürü usulde vergilendirilmiş bulunan ticari, mesleki kazançları ve ücretlerini beyannameye dahil etmelerinin ihtiyari olduğunu;

Ücretlerle (Birden fazla işverenden alınan ve yıllık gayrisafi tutarı 1997 yılı için 1.500.000.000 lirayı aşan ücretler hariç) götürü usulde tesbit edilen ticari ve mesleki kazançların ve kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımlarının 1.500.000.000 liralık haddin hesabında dikkate alınmayacağını;

Ticari zirai (götürü gider usulüne seçenler hariç) ve mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanların ihtiyari toplama hakkında faydalanamayacaklarını;

hükme bağlamıştır.

Yalnız Gelir Vergisi Kanununun Geçici 39.maddesinin 7 numaralı bendine göre; Gelir Vergisi Kanununun 85,86 ve 87.madde ve 01.01.1997 tarihinden önce elde edilen menkul sermaye iratları hakkında

uygulanmayacaktır. Ticari işletmeye dahil olan bu gelirler, madde kapsamı dışındadır⁽³⁵⁾.

6.6. Yabancı Ülkelerde Elde Edilen Kar Payları

Tam mükellef gerçek kişilerin tam mükellef olmayan kurumlardan, başka bir deyişle, kanuni ve iş merkezinin her ikisi birden Türkiye’de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri kar paylarının Gelir Vergisi Kanununun 85.ve 86.maddeleri uyarınca elde edildikleri yılda yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bu kar paylarının, Gelir Vergisi Kanununun 87.maddesi uyarınca ihtiyari toplamaya konu edilmesi ve bu suretle beyannameye dahil edilmemesi imkanı da yoktur. Yabancı memleketlerde yerleşik bu kurumlardan elde edilen kar payları için vergi alacağı hesaplanmayacaktır.

Diğer taraftan yabancı memlekette elde edilen söz konusu kar payları ile ilgili olarak, yabancı memlekette ödenen vergilerin Gelir Vergisi Kanununun 123.maddesinde yer alan hükümler çerçevesinde mahsup edileceği tabidir.

Ayrıca vergilendirme ve mahsup konusunda çifte vergilendirmeye önleme anlaşmalarında yer alan hükümlerin de dikkate alınacağı şüphesizdir.

6.7. Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Kurumlardan Elde Edilen Kar Payları

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu uyarınca serbest bölgede elde edilen gelirler, gelir ve kurumlar vergisinden muaftır. Buna göre kurumlar vergisi

³⁵ M. Yaşar KULA, “Vergi Alacağı ve İhtiyari Toplama”, *Vergi ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi*, 1996-10/11, s.5-6-7.

mükelleflerinin serbest bölgedeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar kurular vergisine tabi tutulmamaktadır.

Ancak bu istisna gerçek ve tüzel kişilerin bu bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilen kazançları ile sınırlıdır. Bir kurumun serbest bölgelerden elde edilen istisna kazançlarını ortaklarına kar payı olarak dağıtması halinde alınan kar payı istisnaya dahil olmayıp kar paylarının vergilendirilmesine ilişkin esaslar çerçevesinde vergilendirilecektir.

Tam mükellef olan bu kurumlardan elde edilen kar paylarının beyanı sırasında vergi alacağına da dikkate alınacağı tabidir (³⁶).

7. DAR MÜKELLEFIYETE TABİ OLANLARIN DURUMU

Gelir Vergisi Kanununun 86.maddesi hükmü uyarınca, dar mükellefiyette vergiye tabi gelir yalnızca;

- Ücretlerden,
- Serbest meslek kazançlarından,
- Menkul sermaye iratlarından,
- Değer artışı kazançlarından,
- Arızı kazançlardan,

veya bunların bir kaçından meydana geldiğinde gelir toplamayacak ve yıllık beyanname verilmeyecektir.

3239 Sayılı kanunla yapılan değişiklik uyarınca 87.maddenin 4.fıkrası hükmü ile telif ve patent haklarının kiralanması karşılığında elde edilen

³⁶ Denge Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi Yayınları, İstanbul, 1996.

gayrimenkul sermaye iratlarında, tutarla da sınırlı olmaksızın beyan serbestisi getirilmiştir.

Dar mükellefiyete tabi olan mükelleflere, vergisi tevkif suretiyle ödenmiş telif ve patent hakları yönünden başlangıçta yapılan vergilenmenin fazla olabileceği düşüncesiyle yıllık beyan imkanına ihtiyarlık tanınmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

AİLE REİSİ BEYANI

I. GENEL AÇIKLAMA

Aile reisi beyanı, aile gelirlerinin toplanıp, aile reisi tarafından beyan edilmesine dayalı bir tarh biçimidir. Ailede, elde edilen gelirlerin birleştirilmesi sonucu ortaya çıkan birleşik matrah, oranlı vergi tarifelerinin uygulanması sonucunda, aile bireylerinin vergi yükünün artmasına neden olmaktadır.

Aile gelirlerinin vergilendirilmesi toplumun aileye bakışını yansıtmaktadır. Çünkü aile gelirlerinin tesbiti ve vergilendirilmesi, bir yandan sosyal bir kurum olarak aileyi, diğer yandan gelir vergisinde artan oranlılığı sorgulamayı gerektirmektedir.

Vergilendirme birimi olarak seçilen ailede vergilendirilen gelirlerde vergi mükellefi kimdir? Geleneksel toplumlarda, birlikte kazanan, birlikte tüketen bir birim olarak değerlendirilen ailede, vergi aile reisi adına tarh edilir. Kadının çalışma hayatına girmesi ve ekonomik bağımsızlığını kazanması geleneksel ailenin kırılma noktasını oluşturmuştur. Ailenin yeniden yapılanma sürecinin yaşandığı ülkelerde, kadının gelirinin kocasının gelirin ilave edilmesine ve bunun sonucu artan oranlı tarifelerden vergilendirilmesi, yeniden gözden geçirilerek, yeni usuller bulunmaya çalışılmıştır. Ancak, evlilik ile başlayan bu süreçte, neden evlilik kurumunun vergi sisteminde belirleyici bir rolü olduğu ve hala bunun neden korumaya çalışıldığı vergi sisteminde tartışılan konular içinde yerini korumaktadır.

Yukarıda genel çizgilerini verdiğimiz aile gelirlerinin vergilendirilmesini, önce çeşitli ülkeler, daha sonrada ülkemiz açısından inceleyeceğiz⁽³⁷⁾.

II. AİLE GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE UYGULANAN YÖNTEMLER

1. BİRLEŞTİREREK ORTAK BEYAN YÖNETEMİ

Bu yöntemde, ailenin bütün bireylerinin gelirleri toplanarak ortak bir beyanname temelinde vergilendirilir. Ailenin toplam geliri, vergi matrahını oluşturur ve aile reisi tarafından beyan edilir. Diğer bir deyişle, gelirin beyanında ve verginin hesaplanmasında “aile” esas birim olarak ele alınmaktadır. Bütün aile bireylerin gelirlerinin tek bildirimle toplanması, artan oranlı vergi tarifeleri nedeniyle, daha fazla veri ödenmesine yol açar. Ülkemizde bu yöntem uygulanmaktadır.

2. AYRI BEYAN YÖNTEMİ

2.1. Tam Ayrı Beyan

Her biri farklı bir vergilendirme birimi olarak kabul edilen aile bireylerinin gelirleri ayrı ayrı vergilendirilir. Bu yöntemin en önemli noktası, beyanda ve verginin hesaplanmasında ailenin hiç dikkate alınmamasıdır. Tam ayrı beyan yönteminde, elde edilen gelir unsurunun niteliğe göre farklı uygulamalar sözkonusu değildir. Ayrı beyan, artan oranlılığın gelirleri üzerindeki olumsuz etkisini tamamen bertaraf etmektedir.

³⁷ Nihal SABAN, “Anayasa Hukuklu Açısından Gelir Vergisinde Aile Reisi Bayanı”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı. 116, Şubat 1996, s. 11.

İsveç, İtalya ve Kanada'da gelir vergisi sistemleri bu yöntemle dayanmaktadır (38).

2.2. Kısmi Ayrı Beyan

Aile bireylerinin faaliyet gelirleri ayrı beyana konu olurken, yatırım gelirleri (menkul sermaye iratları) ortak beyanname ile bildirmektedir. Bu konuda örnek; Hollanda ve Japonya'dır (39).

3. BİRLEŞTİRİLİP BÖLME ESASINA DAYALI ORTAK BEYAN YÖNTEMİ

Aile gelirlerinin vergilendirilmesinde, birleştirilerek ortak beyan yönteminin doğurduğu vergi yükü artışını bertaraf etmek ve aileyi vergi tarifelerinin artan oranlı etkisinden korumak amacıyla getirilen bu yöntem, aile reisi beyanın yumuşatılmış şeklidir.

3.1. Amerikan sistemi

Amerika Birleşik Devletleri'nde, gelirlerin birleştirilerek beyan edilmesine yönelik düzenlemeler, 1931 yılında Federal Yüksek Mahkeme tarafından iptal edilmiştir. Mahkeme, karı-kocaya nazaran bekar vergi yükümlülerinin daha düşük oranda vergilendirilmesini Anayasada yer alan eşitlik ilkesine aykırı bulmuştur. Gelirlerin bölünmesi (splitting) ilkesi, 1948 yılında uygulamaya başlamıştır. Bu sistem evli çiftlerin gelirlerinin toplanmasına, elde edilen meblağın ikiye bölünmesine dayanmaktadır. Bölme işlemi sonucunda çıkan kısma artan oranlı tarifinin uygulanması suretiyle elde edilen vergi ile çarpılarak evli çiftlerin ortak vergi yükü bulunmaktadır.

³⁸ Billur YALTISOYDAN, "Aile Vergilendirmesi-5", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 81, s. 73.

³⁹ YALTISOYDAN, s.74.

Bu uygulama Amerika'da, evli çiftlerle aynı düzeyde gelir elde eden bekar kişilerin daha yüksek yüküne katlanmaları sonucu doğurmuş, 1969 yılında hazırlanan yeni tarife ile bekar kişilerin gelirlerine uygulanan vergi oranı sınırlandırılmıştır. Böylece, bekar kişilerin evlendikten sonra vergi yükleri artmış ve “evlilik vergisi” tartışmaları başlatmıştır. Öte yandan, sitem çalışmayan kadınlarla evlenen bekar kişilerin vergi yüklerini azaltarak “evlilik cehizi” uygulamasına yol açtığı için de ayrıca eleştirilmiştir⁽⁴⁰⁾.

Evlilikle başlayan yüksek vergilendirmeden aileyi korumak amacıyla uygulanan sistem şudur; Evli çiftler, ortak beyan veya ayrı beyanlar arasında seçim yapabilmektedir. Vergi yükümlüleri, bekar (singles), ortak beyanda (joint filing) bulunan evli çiftler, ayrı beyanda (Seperate filing) bulunan evli çiftler ve evli olmamakla beraber aile reisi statüsünde beyanda bulunan kişiler (Head of households) olmak üzere dört ayrı kategoride ele alınmaktadır. Bu statüler için ayrı vergi tarifeleri yükümlüleri için ayrı vergi yükünü öngörmekte, ancak, gelir düzeyi yükseldikçe ayrı beyanda bulunan evli çiftlerin vergi yüklerinden artış olmamaktadır. Ayrıca, vergi yükümlülerinin beyan statüsüne göre değişen rakamlarda standart indirimler, kişisel istisnalar ve çocuk indirimleri uygulanmaktadır⁽⁴¹⁾.

3.2. Alman Sistemi

Almanya'da 1957 yılına kadar aile reisi beyanı uygulanmıştır. Ancak, bir yandan, evli kadınların çalışma hayatında giderek daha fazla yer alması ve global gelir toplamı içindeki paylarını arttırmaları diğer yandan vergi tarifesindeki artan oranlılığın çok yükselmesi, aile üzerindeki vergi yükünün önemli derecede artmasına yol açmıştır. Aile vergilendirilmesi üzerinde eşitlik ilkesi bakımından ortaya çıkan yoğun tartışmalara Federal

⁴⁰ SABAN, s. 112.

⁴¹ YALTISOYDAN, s.75.

Anayasa Mahkemesi 17.01.1957 tarihli kararı ile son vermiştir. Mahkeme, Alman Gelir Vergisi Kanununun, karı kocanın ortak matrah üzerinden vergilendirilmesini öngören 26.maddesinin Anayasaya aykırı bulmuştur. Mahkemeye göre, Bonn Anayasasının 6.maddesi, evliliğinin ve ailenin devlet tarafından korunmasını öngörmüştür. Karı kocanın vergilerini müştereken ödemeleri, belirli bir gelire sahip çiftlerden birinin, artan oranlılığına etkisi sonucunda, ayrı ayrı vergiye tabi olan ve gelirlerinin toplamı aynı olan iki bekinden daha fazla gelir vergisi ödemesine yol açmıştır. Mahkeme müştereken vergilendirmenin, Anayasanın aykırı olmadığını belirtmiş, ancak, gelirlerin toplanması sonucunda, uygulanan artan oranlı tarifinin vergi yükünü mutlak surette artıran etkisini Anayasaya uygun bulmamıştır⁽⁴²⁾. Çocuklara ait gelirlerin ortak beyannameye dahil edilmesine ilişkin düzenlemeler de 1964 yılında kaldırılmıştır⁽⁴³⁾.

Anayasa Mahkemesinin öngördüğü evlilik öncesi ve evlilik sonrası vergi muamelesindeki eşitlik fikri,⁽⁴⁴⁾ birleştirip bölme sisteminin (Ehegattensplitting) ihdası ile sonuçlanmıştır. Sistem ayrı beyan sistemi ile tercihli olarak kullanılmaktadır. Çiftler, diledikleri takdirde ayrı beyan yöntemi ile vergilendirilebilirler. Ortak beyan yöntemini seçtiklerinde eşlerin gelirleri toplanarak ikiye bölünmektedir. Vergi tarifesi elde edilen rakama uygulanmakta, hesaplanan vergi iki ile çarpılmak suretiyle eşlerin ortak vergi yükü bulunmaktadır. Bu şekilde, artan oranlı vergi tarifesinin etkisi nötr hale getirilmeye çalışılmaktadır. Öte yandan, çocuk sahibi ailelere bir çok vergi indirimlerini tanınmıştır. Bunlardan en önemlisi her çocuk için tanınan ve belirli bir limit dahilinde uygulanan çocuk indirimidir. Çocukların eğitim harcamaları da belirli sınırlarla

⁴² SABAN, s.112-113.

⁴³ Salih SANVER, *Gelir ve Kurumlar Vergisi*, İstanbul, 1972, s. 190.

⁴⁴ YALITSOYDAN, s.75.

indirilebilmekte, evli olmayan kişilerin çocuk giderleri de bu yönde işlem görebilmektedir⁽⁴⁵⁾.

3.3. Fransız Sistemi

Fransa'da aile gelirlerinin vergilendirilmesi aile reisinin beyanına dayanmaktadır. Ancak, 1945 yılında, aile gelirlerinin toplanması sonucunda ortaya çıkan artan oranlı tarife etkisinin azaltılması için aile emsali (quotient familial) yöntemi ihdas edilmiştir. Aileyi artan oranlılık etkisinden korumayı amaçlayan bu yöntem, Almanya ve ABD'de uygulanan yöntemden farklı olarak, gelirin sadece eş sayısına değil çocukları da kapsayacak şekilde bölünmesine dayanmaktadır. Ailenin toplam geliri, eşler için 1 pay, çocuklar için 0.5 pay olarak elde edilen kat sayıda bölünmekte, vergi tarifesi elde edilen bu rakama uygulanmaktadır. Hesaplanan vergi yine aynı katsayı ile çarpılarak toplam vergi yüküne erişilmektedir. Aile emsali yani bölme kat sayısı, eşlerin medeni durumuna ve çocuk sayısına göre bir tabloya bağlanmıştır. Bu açıdan katsayıya bir sınırlama getirilmiştir⁽⁴⁶⁾.

Fransa'daki sistemin bir diğer yönü, ayrı beyan ile bölme yöntemine dayalı ortak beyan arasında tercih olanağının yükümüyle tanınmamış olmasıdır⁽⁴⁷⁾.

⁴⁵ Salih TURHAN, *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul 1993, s.127

⁴⁶ TURHAN, s.127.

⁴⁷ YALTISOYDAN, s.76

3.4. Danimarka Sistemi

3.4.1. Eşin Vergilendirme Şekli

Evli erkek kendi geliri ile eşinin gelirin toplamı üzerinden vergiye tabi tutulur. Ancak, eşlerin her ikisinin de tam mükellefiyete tabi olması gerekir.

Bununla birlikte, karının aşağıda belirtilen türde gelirleri ayrı vergilendirilir;

- Müstakil bir işverenden sağladığı gelirler,
- Üçüncü şahıslar için görülen hizmetler karşılığı elde edilen gelirler.
- İşsizlik tazminatı,
- Hastalık ödenekleri,
- İş görmezlik gelirleri,
- Vergiye tabi emekli veya sigorta aylık gelirleri,
- Münhasıran kendisinin kullanımına ilişkin diğer gelirler ⁽⁴⁸⁾.

3.4.2. Çocukların Vergilendirilme Şekli

Çocukların gelirleri ayrı olarak vergilendirilir. Ancak, çocukların öz veya üvey ana ve babalarından hibe olarak elde ettiği gelir, sermaye veya bunların gelirleri, çocuğun 19 yaşını doldurmamış veya evlenmemiş olması ve babanın tam mükellefiyete tabi bulunmaları şartıyla, anne veya babanın geliri olarak vergilendirilir.

⁴⁸ Biltekin ÖZDEMİR , Danimarka Vergi Sisteminin Ana Çizgileri, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No. 1979-205, S. 12-13.

Hesap dönemi başında 15 yaşını doldurmamış bulunan bir çocuk öz veya üvey ana ve babası tarafından çalıştırılan bir işletmede çalışıyor ise, çocuğa ödenen ücretin işletmenin vergiye tabi gelirinden indirilmesi mümkün değildir. Bu tür ücretler çocuğun vergiye tabi gelirlerine de dahil edilmeyecektir.

Öz veya üvey ana ve babası tarafından, nafaka şeklinde olanlar hariç, çocuğa yapılan yardımlar çocuğun vergilendirilecek gelirlerine dahil edilmez⁽⁴⁹⁾.

3.4.3. Mükellefiyetin Kapsamı

Evlilik akdinin yapılması ve eşin ortak vergilendirilmesiyle ilgili şartların tamamlanması üzerine, koca evliliğin vukuu bulunduğu hesap dönemi için kendi tüm gelirleri ile eşinin evlenme tarihinden sonra elde ettiği birleştirilecek gelirlerinin toplamı üzerinden vergiye tabidir. Karının o dönem için vergi matrahı ise, evlilikten önce sağladığı gelirleri ile evlendikten sonra elde ettiği ayrı vergilenmeye tabi gelirlerinin toplamından oluşur. Koca sözkonusu yıl için hesap döneminin sonunda eşinin sermayesi ile kendi sermayesi toplamı üzerinden gelir vergisi ödeyecektir.

Eşler arasında ayrılık veya boşanma sözkonusu olduğu zaman, karı esasen ayrı vergilendirilecek gelirleri ile boşanma veya ayrıldıktan sonraki gelirleri toplamı üzerinden vergiye tabi tutulur.

Müşterek vergilendirme devam ederken kocanın vergi ödeme mükellefiyetini kaldıran bir durum sözkonusu olursa, mükellefiyet karıya geçer.

⁴⁹ ÖZDEMİR, s.13

Karının bu tarihe kadar elde ettiği ve ayrı vergilenmeye tabi gelirleri toplam yıllık gelirlere dahil edilir (⁵⁰).

III. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA AİLE GELİRLERİNİ VERGİLENDİRME

Tezimizin hazırladığı sırada 4369 Sayılı Yasa ile 29.07.1998 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere Aile Beyanı kaldırılmış olup, yürürlükten kaldırılmadan önceki şekliyle ele alınmıştır.

1. AİLE REİSİ BEYANI

Gelir Vergisi Kanununun 93.'ncü maddesinde;

“Tam mükellefiyette, eşlerin ve velayet altındaki çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi icabeden gelirleri (Medeni Kanunun cevaz verdiği hallerde münhasır olmak üzere, ayrı yaşayan eşlerin gelirleri hariç) aşağıdaki esaslara göre aile reisi tarafından tek beyanname ile bildirilir.

- Eşlerin ve çocukların her birinin geliri beyannamede ayrı gösterilir;
- Geliri olan eşler beyannameyi ayrıca imzalar;
- Beyannamede gösterilen bütün gelirler birleştirilmek suretiyle toplam yapılır ve bu toplam üzerinden vergi aile reisi namına tarh olunur.

eşlerin her biri yalnız kendi gelirine isabet eden vergi kısmından veya bunlara tekabül eden cezalardan sorumludur. Verginin eşlere isabet eden kısımları, bunların aile geliri içinde hisseleri nispetinde hesaplanır.

⁵⁰ ÖZDEMİR, s.14

Anonim ve limited şirketlerden alınan kar hisseleri ile komantiterlerin komandit şirketlerden aldıkları kar hisseleri hariç olmak üzere, eşlerin ve çocukların aşağıda yazılı iratlar hakkında yukarıdaki hükümler uygulanmaz;

- Karı koca arasında mal ayrılığı usulünün cari bulunması halinde, karının evlenmeden evvel mevcut veya velilik esnasında miras veya vasiyet yoluyla iktisap ettiği mallardan dolayı sağladığı menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, (evlenmeden evvel kocadan veya kocasının yardımı ile başkalarından iktisap edilen mal ve hakların iratları hariç);
- Çocukların üçüncü bir şahıstan miras veya vasiyet yoluyla iktisap ettikleri mallardan dolayı sağladıkları menkul ve gayrimenkul sermaye iratları;
- Karı ve çocukların 01.01.1947 tarihinden evvel iktisap ettikleri mallardan dolayı sağladıkları menkul ve gayrimenkul iratları;

Bu madde hükmünün uygulanmasında; aile resi, eşler için koca, çocuklar için baba ölmüş veya velayeti nez edilmemişse anadır.

(3239 sayılı Kanununun 64.maddesiyle değişen fıkra) Çocuk tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilme suretiyle bakılanlar dahil) 18 yaşını doldurmamış evlatları ifade eder.

Şeklinde tanımlamıştır.

2. GENEL AÇIKLAMA

5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda (⁵¹) 78 ve 79 olmak üzere ayrı maddede 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda da bazı değişikliklerle korunarak tek

⁵¹ Resmi Gazete Kabul Tarihi : 03.06.1949, Yayın Tarihi : 09.06.1949.

maddede toplanmıştır (⁵²), Aile reisi beyanı başlığı taşıyan 93. maddesi Gelir Vergisi Kanunu dördüncü kısım Verginin Tarhı, ikinci bölüm Gelirinin Toplanması ve Yıllık Beyanname başlığı altında düzenlemiştir.

Gelir vergisinde temel vergi birimi gerçek kişilerdir. Ancak, aile topluluğu sözkonusu olduğunda aile esas alınmaktadır. Ailenin tüm gelirlerinin toplanması suretiyle artan oranlı tarifeye tabi tutulması, temel vergilendirme ilkelerine dayandırılmaktadır. Kuşkusuz bu ilkeler hukuksal kaynağını sosyal hukuk devleti ilkesinde bulur. Hukuk devleti ilkesi yasa önünde eşitlik ilkesini içerir ve vergi-vergilendirme alanına yatay ve dikey adalet kavramları ile yansır. Sosyal devlet ilkesi de mali güce göre vergilendirme ilkesine kaynaklık eder (⁵³).

1982 Anayasasının 2.maddesinde Türkiye Cumhuriyeti “demokratik ve sosyal hukuk devleti” olarak tanımlanmıştır. Demokratik sosyal hukuk devleti ise, Anayasa Mahkemesi Tarafından şöyle yorumlanmıştır;

“Demokratik sosyal hukuk devleti, insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ve toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma tedbirler olarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adalete uygun biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirleri alan, adaletli bir hukuka bağlı, kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlettir” (⁵⁴).

⁵² Resmi Gazete Kabul Tarihi : 31.12.1960, Yayın Tarihi : 06.01.1961.

⁵³ Salih SANVER, Vergi Ödevi; Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler.

⁵⁴ Anayasa Mahkemesi, 26-27.09.1967, Esas No : 1963/336, Karar No : 1967/29, (08.11.1967 Tarih ve 12745 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.)

Artan oranlı vergi tarifesi sosyal devlet ilkesinin bir sonucudur ve sosyal hukuk devletinin sosyal adaleti sağlamak ödevinden ve gelirlerin yeniden dağıtılmasını bu ödevi yerine getirmek için bir araç olarak kullanılmasından kaynaklanır⁽⁵⁵⁾. Gelir miktarının yükselmesine paralel olarak vergi miktarının da yükselmesine yol açan atan oranlılık tamamen hukuksal bir müessesedir. Artan oranlılık ile aile bireylerinin gelirlerinin toplanması arasında bağ mali güce göre vergilendirme ilkesine dayandırılmaktadır. Mali güç, vergiyi ödeyebilme gücüdür. Gelir, mali gücünün en önemli göstergelerinden biridir ve mali güç çoğaldıkça, vergi yükünün de çoğalması gerekir⁽⁵⁶⁾. 1982 Anayasasının 73.maddesinde ifade bulan mali güce göre vergilendirme ilkesi herkes “mali gücüne göre” vergi ödemekle mükelleftir. Bu ilke mali güç çoğaldıkça, vergi gücü, tek kişiye göre daha fazla olduğu içinde daha fazla vergi ödemesi gerekir şeklindeki yaklaşım biçimi 99 No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde⁽⁵⁷⁾ şöyle açıklanmıştır.

Vergi sistemimizde “aile mükellefiyeti” veya “müşterek mükellefiyet”ten hasıl olan beyan şekli de denilen “aile resi beyan esası” gelir vergisinin dayandığı prensiplerin (şahsilik, medeni hal ve aile durumu, vergi ödeme gücü ve müterakkiliğini zaruri sonucudur.

Mali güç ilkesi, yükümlünün kendisini ve ailesini geçindirebilecek gelirlerden fazla olan kısmının vergilendirilmesini gerektirir. Vergi ödeme gücü, insanların yaşantılarını sürdürebilecek kaynaklarının üstünde bulunan en az miktarın vergi dışı bırakılması gerekir. Dolayısıyla geçim indirimi

⁵⁵ Selim KANET, *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, İstanbul, 1987, s.33.

⁵⁶ SOYDAN, s. 77.

⁵⁷ Maliye Bakanlığı 25.05.1972, s.1

uygulamalarında aile durumunun göz önüne alınması zorunludur⁽⁵⁸⁾. Ancak 3239 sayılı Yasa ile medeni hal esası (G.V.K. Md. 32), aile gelirlerinde indirim (G.V.K. Md. 34) ile ilgili kurallar kaldırılmıştır. İndirimlerle ilgili Gelir Vergisi Kanununun 31.maddesinin son fıkrasında, aile reisinin, eşinin ve çocuklarının her birinin gerçek usulde tesbit edilen ücret gelirlerine bu maddede yer alan özel indirim ve sakatlık indirimi uygulanacağı belirtilmiştir. Tebliğe göre aileyi artan oranlılıktan, yalnızca ücret gelirlerinde yapılan indirim koruyacak ve vergi yükünün artması sözkonusu olmayacaktır.

“Ödeme gücüne göre vergilendirme bakımından önemli olan kişilerin geliri değil bir aile içinde yaşayan kişilerin geliridir. Aynı seviyede gelir, büyüklüğü ve bileşimi itibariyle farklı olan aileler için aynı gücü temsil etmemektedir”⁽⁵⁹⁾. Böylece, mali güç ilkesi çerçevesinde aile gelirlerinin aile reisi beyanı ile farklı uygulamaya tabi tutulması, geçim indirimindeki farklı uygulamalarla dengelenmelidir.

Nitekim ülkemizde uygulanan sistemin yasal gerekçesinde şöyle denilmiştir; “Aile gelirlerinden maksat aile reisinin, eşinin ve küçük çocuklarının geliridir. Bu çeşit gelirlerin biraraya getirilerek tek bir gelir gibi değerlendirilmesi ve verginin bu toplu gelir üzerinden aile reisi namına tarh edilmesi “aile mükellefiyetini” teşkil eder.... Evlilik birliğinin yalnız kocanın geliri ile değil, ancak eşlerin gelirleri ile ölçülebilir, Mali iktidarın tam olarak ölçülebilmesini temin maksadıyla en az geçim payı indirilirken mükellefin bekar veya evli olduğuna göre muhtelif ölçüler kullanılması da yine evlilik birliğinin neticesidir.... Sözü geçen esasın vergicilikte ayrıca bir emniyet tedbiri olduğu ve tesirini bilhassa yüksek gelirlere gösterdiği unutulmamalıdır. Yüksek gelirin vergilendirilmesinde

⁵⁸ Akif ERGINAY, *Kamu Maliyesi*, 10. Baskı, Ankara, 1984, s.68-74

⁵⁹ TURHAN, s. 222

bu tedbirden vazgeçmek, vergi adaleti bakımından imkansızdır denilebilir (60).

Aile gelirlerinin toplanarak vergilendirilmesindeki bir başka arguman, eşitlik kavramından doğmaktadır. Bu çerçevede, vergi yasaları önünde eşitlik, iki birey ancak bütün ailevi şartlar bakımından eşit durumda bulunursa geçerli olabilir. Aile gelirleri bireysel gelirin yerini almıştır ve karı-koca bir birlik olarak kabul edildiğinde, bekarla eşit olduğu söylenemez (61). Bu nedenle aile gelirlerinin toplanarak vergilendirilmesinin, diğer vergi yükümlülerine yönelik vergi uygulamalarına nazaran, eşitlik ilkesine aykırı olmadığı savunulmaktadır.

Aile reisi beyanı ile gelirlerinin toplanması, ailenin ekonomik gücünün toplu olarak değerlendirilmesinden başka, gelirlerin muvazaa yoluyla ailenin bireyleri arasında bölünerek vergi tarifesindeki artışlardan korunma çabalarını önleme amacıyla olan bir yöntemdir.

3. DÜZENLEME

Aile gelirlerinin vergilendirilmesinde temel alınan sistem birleştirilerek beyan yöntemidir. Gelir Vergisi kanununun 93.maddesi “Tam mükellefiyete...” diye başladığından, aile reisi beyanı yalnızca tam mükellefiyet esası üzerinden vergilendirmede söz konusu olur.

Dar mükellefiyet esasında ise, aile bireylerinin gelirleri, tek bir beyannamede birleştirilmez. Geliri elde eden bireyler tarafından ayrı ayrı beyan olunur.

⁶⁰ KIZILOĞ, s. 1838-1839,5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Gerekçesi (Ek : 4).

⁶¹ YALTISOYDAN, s.78.

Aslında herbiri ayrı ayrı gelir vergisi mükellefi olan, gelir sahibi aile bireylerinin kazanç ve iratları, aile reisi tarafından verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde toplanır ve vergi de bu gelirlerin toplamı üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilir, yalnızca, Medeni Kanunun izin verdiği hallere münhasır olmak üzere, ayrı yaşayan eşlerin gelirleri, bu uygulamanın kapsamı dışındadır.

Eş ve çocukların gelirleri beynamede ayrı ayrı gösterilmek ve beyanname eş tarafından imzalanmak durumundadır.

Yasanın gerekçesindeki ifade ile tarhiyatın aile reisi namına yapılması, artan oranlı tarifenin uygulanmasını sağlayan bir formaliteden ibarettir.

4. AİLE REİSİ BEYANINDA TEMEL KAVRAMLAR

4.1. Aile Kavramı

Gelir Vergisi Kanununda, aile reisi ve diğer aile bireyleri- vergilendirmeye temel teşkil edecek ailenin unsurları zaman zaman Medeni Kanuna da atıf yapmak suretiyle tanımlamıştır⁽⁶²⁾. Bazı hallerde de Medeni Kanundaki kurumların yapısını bozacak tanımlamalar yapılması yolu seçilmiştir⁽⁶³⁾.

4.1.1. Aile Reisi

Medeni Kanunun 151.maddesinde, evlenme merasiminin icrası ile evlilik birliğinin vücut bulacağı belirtilmiş, izleyen 152.maddede ise koca aile birliğinin reisi olarak tanımlanmıştır. Gelir Vergisi Kanununun 93/4, maddesinde aile reisinin Medeni Kanuna uygun bir tanımı yapılmıştır. Buna

⁶² YALTISOYDAN, s. 80, (5421 Sayılı Kanun Gerkçesi)

⁶³ SABAN, s.115

göre, aile reisi eşler için koca, çocuklar için baba, baba ölmüş veya velayeti nez edilmiş ise anadır.

Bu tanım doğrultusunda, aile-Medeni Kanuna-uygun olarak karı, koca ve çocukları ifade etmektedir. Aile reisi ise, kural olarak, eşler için koca, çocuklar için babadır. Kadının, aile reisliği sıfatı ise sadece çocukları bakımından söz konusu olabilmektedir. Çocuklara ait gelirlerin ana tarafından beyan sorumluluğunun doğabilmesi için, baba ya ölmüş olmalıdır ya da velayeti kaldırılmış bulunmalıdır.

Medeni Kanunun düzenlemeleri şu şekildedir; Karı kocadan birinin ölümü halinde, velayet sağ kalana aittir. (Medeni Kanun Madde : 264) Baba ve anadan her ikisi de ölmüşse, küçük çocuklar için mahkemece yaşı veya kayyım tayin olunur. (Medeni Kanunun Madde : 354) Küçük çocuklara ait vergilendirme ile ilgili ödevler bunlar tarafından yerine getirilir. (V.U.K. Madde : 10) Ancak son halde, artık bir aile beyanı sözkonusu değildir.

Boşanma halinde, velayet, çocukların tevdi olduğu tarafa aittir. (Medeni Kanun Madde : 264) Dolayısıyla, boşanmış bir kadının kendisinin ve çocuklarının geliri bakımından aile reisliği sıfatı, velayetin kadına verilmesi yoluyla olabilir.

Velayet nez edilmiş ise, Medeni Kanunun 274.maddesine göre; “Velayeti ifadan veya mahcur olan yahut nüfuzunu ağır surette suistimal eden veya fahiş ihmalde bulunan ana ve baba hakkında verilecek hakim kararına bağlıdır. Ana ve babadan velayet nez olunca, çocuğa, bir vasi tayin olunur. Babanın velayetinin kaldırılması, kadının çocuklarına geliri bakımından aile reisliği sıfatı kazandırılır. Her ikisinin de velayetinin nez’i vasi tayinine yol açar ve çocuğun vergi ödevleri vasiler tarafından yerine getirilir. (Vergi Usul

Kanunu Madde : 10) Bu halde de artık bir aile reisi beyanı değil bağımsız beyan sözkonusudur. Birden fazla küçük çocuk varsa, bunların gelirlerinin birleştirilmesi sözkonusu olmaz.

Görülüyor ki; Aile Reisi kavramı medeni Kanun ve Gelir Vergisi Kanunumuzda paralel olarak düzenlenmiştir. Ayrıca Vergi Usul Kanununda yer alan küçükler ve kısıtlılar kavramları (V.U.K. Madde : 10) ile birbirinin bütünler niteliktedir. O halde, Gelir Vergisi Kanununda aile reisi ya da aile reisinin ödevlerini yerine getirecek birisi Medeni Kanun yardımıyla bulunacak şekilde düzenlenmiş olup, bu konuda kanunda bir boşluk yoktur.

4.1.2. Eş

Medeni Kanuna göre evlilik birliğini oluşturan kişiler karı ve kocadır. Vergi hukuku açısından kadın gelir elde edebilir, ancak evli ise ailenin vergilendirme ile ilgili işlemlerinde, vergi dairesi kocayı muhatap alır. G.V.K. 107/2 fıkraya göre tarhiyatın muhatabı kocadır.

Medeni Kanununun 159.maddesindeki “Karı koca mallarını idare için hangi usulü kabul etmiş olursa olsun karı, kocanın serahaten veya zimmen müsadese ile bir iş veya san’at ile iştigal edebilir” şeklindeki düzenlemenin Anayasaya aykırılığı iddia olunmuş ve Anayasa Mahkemesi tarafından, Anayasa’nın 10. Maddesindeki “eşitlik”, 49.maddesindeki “çalışma hakkı ve ödevi” ile ilgili ilkelere aykırı bulunarak iptal edilmiştir⁽⁶⁴⁾. Anayasa Mahkemesinin bu kararı karşısında Gelir Vergisi Kanununun 107/2 fıkrasının da Anayasaya uygunluğu tartışılır konuma gelmiştir.

⁶⁴ Anayasa Mahkemesinin 29.11.1990 tarih ve 30/31 sayılı kararı (02.07.1990 tarih ve 21272 No’lu Resmi Gazete yayınlanmıştır.)

Gelir Vergisi Kanununun 93.maddesine göre Medeni Kanunun cevaz verdiği hallerde münhasır olmak üzere, ayrı yaşayan eşlerin gelirleri, aile reisi beyanına dahil edilmeyecektir.

Medeni Kanuna göre boşanma sebeplerinden birinin sabit olması, (Medeni Kanun Madde : 138) ayrılığa karar verilmesi veya karı ve kocadan herbiri, müşterek hayatın devamı yüzünden, sıhhati, şöhreti veya işinin terakkisi ciddi surette tehlikeye düştüğü müddetçe ayrı bir mesken edinebilir ve boşanma ve ayrılık davasının açılmasından sonra ayrı yaşamak hakkına sahiptir. (Medeni Kanunun Madde : 162) bu düzenlemeye göre, yukarıdaki koşulların varlığı halinde, aile reisi beyanı söz konusu olmayacaktır.

Ancak, Danıştay;

“Evlilik vukuu bulduğu takvim yılında, karının, takvim yılı başından, evlilik tarihine kadar olan gelirleri de aile reisi beyanına tabidir. Evliliğin sona erdiği takvim yılına ait gelirler, karı ve koca tarafından ayrıca beyan edilir. Ancak, takvim yılı sonuna kadar evlilik bağı devam etmişse, beyanname verme süresinden önce, boşanma olsa bile, karının geliri koca tarafından beyan edilir”⁽⁶⁵⁾.

şeklinde karar vermiştir. Bu kararlarda evlilik veya boşanmanın oluşum tarihi değil, gelirin elde edilmesi ile ilgili takvim yılı esası korunmuştur.

⁶⁵ Danıştay 4. Dairesi, 28.12.1963 tarih ve 79/51 No’lu, 14.01.1971 tarih ve 8520/162 No’lu Kararları

4.1.3. Çocuk

Gelir Vergisi Kanununun 93.maddesinde 3239 Sayılı Yasa ile yapılan değişikliktir (66) önce, çocukluk hali 33.maddeye atıf yapılarak belirleniyordu. Gelir Vergisi Kanununun çocuk tabiri başlığını taşıyan 33.maddesinde, birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilmek suretiyle bakınlar dahil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış evlatları (evlat edilenler dahil) ve daimi maluliyete düşer olduğu resmi bir hastanenin heyeti sihiyesi raporuyla tevsik olunan muhtaç evlatlar hakkında yaş haddinde bakılmaksızın çocuk kavramı yer alır, şeklinde düzenlenmiştir.

Bu düzenlemeye göre kural olarak 18 yaşını doldurmamış ve tahsilde olupta 25 yaşını doldurmamış olan çocukların kazançları aile reisi tarafından beyan edilecektir. Medeni Kanundaki temsil kurumu ile bağdaşmayan bu düzenleme,

Danıştay'ca verilen kararlar;

“Tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış evlatların “çocuk tabiri” içinde kabul edileceği öngörülmüş ise de, aynı kanunun 93.maddesindeki “velayet altındaki çocuk” deyiminden; Medeni Kanununun 10 ve 11, maddeleri karşısında 18 yaşını bitirmemiş çocukların anlaşılması gerektiği, mükellefin velayet altında olmayan ve tevkif yılı itibariyle de 21 yaşını bitirmiş bulunan oğlu tarafından beyanname verilmiş olmasında bu nedenle yasal bir engel görülmediğinden vergi ve cezanın terkinine oybirliğiyle karar verildi”. (67)

şeklinde yorumlanmıştır.

⁶⁶ 11.12.1985 Tarih ve 19955 No'lu Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

⁶⁷ Day.4. D.,14.01.1971-8520/462,25.03.1975 tarih ve 1974/387, 30.04.1975 tarih ve 607/1590, 19.03.1978 tarih ve 2766/761 Sayılı kararları

3239 Sayılı Yasa ile yapılan değişiklikten sonra bu karmaşıa sona ermiş 93.maddede çocuk tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilmek suretiyle bakılanlar dahil) 18 yaşını doldurmamış evlatları ifade eder şeklinde düzenlenmiştir.

Danıştay'ın bu yönde vermiş olduğu kararı;

“Gelir Vergisi Kanununun 93.maddesinde, sözü edilen velayet altındaki çocuk deyiminden Türk Medeni Kanunun 10 ve 11.maddeleri hükmü çerçevesinde 18 yaşını bitirmemiş çocukları anlamak gerektiği; şeklindedir (⁶⁸).

Bu düzenlemeden sonra, 18 yaşını doldurmuş çocuklar tahsilde olsalar dahi, aile reisi beyanına dahil edilmeyeceklerdir.

Medeni Kanun hükümlerine göre, velayet altındaki çocuklar deyimini mümeyyiz bulunmayan küçükleri ifade eder. (Medeni Kanun Madde : 355-358)

Velayet yalnız ana ve babaya ait bir haktır. Evlilik birliğinin devamı süresince, velayet hakkı ana ve baba tarafından birlikte yürütülür. Velayet hakkı ana ve babadan yalnız birinden nez'edilmişse çocuğa bir vasi tayin olunur.

(Medeni Kanun Madde : 274/2)

5. AİLE REİSİ BEYANININ KOŞULLARI

Tam mükellefiyete aile reisi; kendisinin, eşinin ve velayet altında yaşayan çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerini tek beyannamede toplayarak beyan eder. Ancak, aile bireylerden her birinin

⁶⁸ Danıştay 4.Dairesi, 12.03.1982 tarih ve Esas no : 1981/1601 Karar No : 1982/593

beyannameye dahil edilecek gelirleri, yıllık beyanname ile bildirilmesi zorunlu olan gelirleridir. Bu nedenle eş ve çocuklar bağımsız olarak düşünülerek yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerinin olup olmadığı tayin edilir⁽⁶⁹⁾. Aile reisi beyanı için genel prensip bu olmakla beraber aile reisi beyanının uygulanmasında bazı koşullar gözönüne alınmaktadır.

5.1.Aile Reisi Beyanı Tam Mükellefiyet Esası Üzerinden Vergiye Tabi Gerçek Kişiler İçin Geçerlidir

Aile reisi beyanı, tam mükellefiyet esası üzerinden vergiye tabi gerçek kişiler için geçerli olup, dar mükellefiyet esasında vergiye tabi gerçek kişiler için aile reisi beyan esası geçerli değildir. Dar mükellefiyet esasında vergiye tabi gerçek kişilerin gelirleri tek bir beyannameye birleştirilemez.

Danıştay, bu yöndeki bir kararında;

“Hadisede Amerikan uyruklu ve ücretlerini bu devletten alan bir yabancının Türk Gelir Vergisi Kanununa göre teklifinin mümkün olmadığı, kocanın toplu beyanına tabi gelirin mevcudiyetinin bahsedilemeyeceği, aynı kanunun 3.maddesinin 2.numaralı bendi ile yabancıların başka ülkelerde elde ettikleri geliri beyan mecburiyeti konmadığı”

şeklinde görüş bildirmiştir⁽⁷⁰⁾.

⁶⁹ Necati UĞUR, “Yıllık Beyanname Gelirlerin Toplanması, İhtiyari Toplama ve Aile Reisi Beyanı”, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Yıl 2, Sayı 28, Ankara, s. 22

⁷⁰ Danıştay 4. Dairesi 16.10.1970 tarih ve Esas No : 69/5064, Karar No : 70/5057

5.2. Tek Beyannamede Gösterilecek Olan Gelir, Aile Bireyleri Tarafından Yıllık Beyannamede Bildirilmesi Gereken Gelirlerden İbaret Bulunmalıdır

Dar Mükellefiyete tabi mükelleflerin aile bireylerinin yıllık beyan esasında vergilendirilmesi gereken gelirlerinin olması durumunda, aile mensuplarının her birinin gelirleri ayrı ayrı beyan edilerek vergilendirilir.

Aile reisi beyanı esasında; tek beyannamede toplanacak ve vergilendirilecek gelirler, aile bireylerinin her biri için yıllık beyanname ile bildirilecek ve vergilendirilecek gelirler olmalıdır. Bu nedenle aile reisinin, eşinin ve çocuklarından her birinin yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerinin bulunup bulunmadığına bakılır.

Diğer bir anlatımla, aile bireylerinden her birinin bağımsız beyanname verecekmiş gibi gelirlerinin Gelir Vergisi Kanununun; Gelirin Toplanması (Madde 85), Toplama Yapılmayan Haller (Madde 86) İhtiyari Toplama ve Beyan (Madde 87) maddeleri hükümlerine göre beyana tabi olup olmadığının tespiti gereklidir, beyanı zorunlu olduğu anlaşıldıktan sonra, aile reisi beyannamesinde toplanması zorunluluğu doğmaktadır

Bu konuda Danıştay kararlarında;

“Aile reisi beyanı başlıklı 93.maddede, tam mükellefiyette eşlerin ve velayet altındaki çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi icap eden gelirlerinin, aile reisi tarafından tek beyanname ile bildirileceği belirtilmiştir. Yükümlünün aile reisi sıfatıyla eşinin ve kendisinin gelirlerini topluca beyan etmesi yanında, aile bireylerinin ayrı birer vergi mükellefi

olmaları nedeniyle Yasanın 86.maddesinde belirlenen haddin her bir birey için ayrı ayrı dikkate alınması gerekir” (71).

şeklinde görüş bildirilmiştir.

Sistem uyarınca, aile reisinin bizzat kendisinin beyana tabi bir kazanç ve iradının bulunması ayrıca şart değildir.

Aile reisinin kendi geliri varsa, buna ailenin diğer bireylerinin gelirini de ekleyerek beyan edecektir, kendisinin geliri yoksa aile bireylerinin vergiye tabi gelirlerini toplayacak ve aile reisi sıfatıyla bunları beyan edecektir.

Danıştay kararlarında da, aile reisinin vergiye tabi gelirlerinin bulunmaması durumunda, beyanın ailenin diğer bireyleri tarafından da yapılabileceği görüşünde birleşmiş ve bu kararlar da yerleşik bir durum almış bulunmaktadır (72).

Bu konuda Danıştay’a yansıyan bir uyuşmazlıkta, Danıştay’ca;

“Kendisinin bir geliri bulunmaması sebebiyle aile beyannamesini eşinin verdiği beyana tabi bir beyanı olmayan kocanın eşin geliri için beyanname verme zorunluluğu yükletilemeyeceği düşüncesi ile salınan vergiyi terkin eden Temyiz Komisyonu kararı doğrudur”.

şeklinde idari görüş bildirilmiştir (73).

Bu konuda Maliye Bakanlığına yansıyan bir olayda, Bakanlıkça;

⁷¹ Dan 13. D 19.02.1976, E : 75/1034, K : 76/550, Dan 4. D, 18.01.1977, E : 76/1860, K : 77/176, 09.03.1988, E : 87/2881, K : 88/953 ve D. 3. D 14.01.1986, E : 84/2683 ve K : 86/33 sayılı kararları

⁷² Alaaddin YALÇIN, “Gelir Vergisi Kanununa göre Beyan Esası, Gelirin Toplanması, İhtiyari Toplama, Zararların Mahsubu, Safi Gelirden Yapılan İndirimler- Aile Reisi Beyanı, Yıllık Beyanname ve Münferit Beyanname Konusundaki Yasal Hükümler ve Açıklamalar”, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Bilim Raporu, (Yayınlanmamış), Ankara, 1985, s. 116

⁷³ Danıştay 4. Dairesi 29.05.1971 Tarih ve Esas No : 1970/8618, Karar No . 1971/4529

“Gelir Vergisi Kanununun 93.maddesi hükmü müvacehesinde aile reisinin kendi geliri olmazsa dahi, beraber yaşadığı ve bu devrede eşinin edindiği beyana tabi gelirin aile reisi sıfatıyla beyan etmekle yükümlüdür.

... mükellefin eşinin ve çocuklarının gelirlerini yıllık beyannamesinde toplaması gerekmektedir.”

şeklinde idari görüş bildirmiştir (⁷⁴).

Bu konuyu bir örnekle eleştirecek olursak; diyelim ki; koca çalışmamaktadır. Babanın velayeti, fahiş ihmal sebebiyle nez’edilmiştir. Kadın ve çocuğun yıllık beyana tabi gelirleri vardır. Velayetin nez’i dolayısıyla, ana çocuk için aile reisidir. Ancak, koca geliri olmasa (⁷⁵) ya da yıllık beyanname verilmesi zorunlu kılmayan bir gelir (örneğin ücret) elde etse dahi kadının geliri bakımından aile reisi sıfatıyla beyanname vermek durumundadır. Bu durumda, çocuk için ana tarafında ayrı bir aile reisi beyanı, ana için koca tarafından ayrı bir aile reisi beyanını verilecektir.

Bütün bunlar kadının çalışma hayatında yer almasına karşı, konu vergilendirmeye gelince vergi dairesinin kapısının kapalı olması çelişkisidir. İkincisi, kadının vergi hukukundan kaynaklanan sorunlarda donanımsız bırakılmış olmasıdır.

Aile reisinin, eşine ait geliri beyan etmesi için, eşinin elde ettiği geliri bilmesi gerekir. Aksi halde, yani eşinin sağladığı geliri bilmesi durumunda bu geliri aile reisi sıfatıyla beyanı beklenemez. Örneğin; kocası tarafından bilinip öğrenildiği sabit olmayan karının gayri ahlaki fiillerinden sağladığı gelirin kocası tarafından bildirilmesi zorunlu değildir.

⁷⁴ Maliye Bakanlığı 10.07.1972 Tarih ve 2131-4-91 Sayılı Müktezası

⁷⁵ 99 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

Bu konuda Danıştay'a yansıyan bir uyuşmazlıkta, Danıştay'ca;

“... aile reisine, aile fertlerine ait gelirler beyan etmesi bakımından konulan mecburiyetin aranması için söz konusu gelirleri karısının elde ettiğini kendisi tarafından bilinmesi halinde mümkün olup, bunun dışında olayda olduğu gibi eşin gayri ahlaki faaliyetlerinden doğan ve koca tarafından da bilindiği iddia ve ispat edilmeyen kazançların beyanına teşmili mümkün olmadığı gibi esasen mükellefin faaliyetin öğrenilip tarhiyatı tevessül edildiği tarihte de eşlerin boşanmış bulunmaları sebebiyle ortada aile birliği kalmadığından ... ve eşlerin yalnız herbirinin kendi gelirlerine isabet eden vergi kısmından veya bunların tekabül eden cezalardan sorumlu olacaklarının belirtilmesine binaen tarhiyatın kocası adına yapılması gerekeceği hususunda ileri sürdüğü iddiada isabet görülmemiştir.”

şeklinde karar vermiştir (⁷⁶).

Verginin ödenmesi bakımından sorumluluk, eşlerin her birinin, kendi gelirlerine isabet eden vergi kısmından sorumlu olmalarını ifade eder.

Aile fertlerinin vergilendirilecek geliri Gelir Vergisi Kanunu madde 2'de sayılan ticari kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve sair kazanç ve iratlardan oluşur.

5421 Sayılı Yasa'da, limited ve komandit şirketlerden alınan kar payları, birleştirilecek aile gelirleri içinde yer alırken, 193 Sayılı Yasa ile anonim şirketlerden alınan kar payları da dahil edilmiştir. Ancak Gelir Vergisi Kanununun 85/2.fikrasında 3239 Sayılı Yasa ile yapılan değişiklikten sonra, adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar payları hariç, diğer menkul sermaye iratları (Gelir Vergisi Kanununun 75/2.dıkrasınının 1,2,3,4,5,7, ve 12.) için beyanname verilmez; diğer gelirler için beyanname

⁷⁶ Danıştay 4. Dairesi 06.02.1969 Tarih ve Esas No : 1968/4395, Karar No : 1969/413

verilmesi halinde de bu gelirler yıllık beyannameye dahil edilmez şeklinde düzenleme, 3946 Sayılı Yasa'nın 19.maddesiyle değiştirilerek, istisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmeyeceği esası getirilmiştir.

Aile birliğine dahil bireylerin (eşlerin ve çocukların) gelirleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 85,86,87.maddeleri kapsamında, yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekli olmayan gelirlerden ibaret bulunduğu takdirde bunların esasen yıllık beyanname ile beyan edilmesine gerek bulunmadığı için, bu tür gelirler aile reisi tarafından verilen beyannameye alınmaz ve bunlar hakkında bu esasa ilişkin hükümler uygulanmaz. Geliri yalnızca ücretlerden oluşan koca, eşine ait gayrimenkul sermaye iradını aile reisi sıfatıyla ücretleriyle birleştirerek beyan etmek zorunda değildir.

Bu konuda Maliye Bakanlığının 20.02.1975 tarih ve 2-21300-335/1055 sayılı ve 08.12.1975 tarih 2-2130-32-237/6452 sayılı müktezasında;

“ücret geliri elde eden aile reisinin, bunun dışında gelirinin olmaması, eşinin ise ticari kazancının bulunması durumunda, eşin ticari gelirinden dolayı vereceği yıllık beyannameye kendi gelirini katmayacaktır.”

şeklinde görüş ve

Danıştay'da bu konuda;

“Yükümlünün sadece ücret geliri olmakla beraber, eşinin gayrimenkul sermaye iradı sebebiyle beyanname vermek mecburiyetinde olduğu, olayın seyirinde mükellefin ücretlerini beyannameye hata en ithal ettiği kanaati doğduğu, kaldı ki gelirin beyana tabi olmadığı, diğer taraftan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ihtiyari toplama ve beyan ile ilgili 87.maddesinde tam mükellefiyette vergiye tabi yıllık gayrisafi kazanç ve iratların toplamı 10.000 lirayı aşmayan mükelleflerin bu kazanç ve iratlardan tevkif yolu ile

vergesi kesilmiş bulunanların beyannameye ithal etmelerinin ihtiyari bulunduğunun açıkladığı, madde hükmüne göre mükellefin gayrimenkul sermaye iratlarının mevcudiyeti halinin esas alındığı ve bu taktirde mükelleflere hayır hakkının tanındığı, gayrimenkul sermaye iradına sahip bulunmayan mükellef için hayır hakkının kullanılması bahis konusu madde hükmü muvacehesinde söz konusu olmayacağı cihetle ödevli tarafından yapılmış bu birleştirmenin hayır hakkının kullandığı şekilde mütalaasında da imkan olmadığı gerekçesiyle terkin eden Temyiz Komisyonu kararının; dilekçede yazılı nedenlerle bozulması isteği ile açılan dava;

Temyiz Komisyonu kararı aynı gerekçe ve nedenlerle yerinde görüldüğünden reddedilmiştir.”

şeklinde karar verilmiştir⁽⁷⁷⁾.

Ayrıca; Gelir Vergisi Kanunu'nun 21.maddesinde gayrimenkul ve haklarda istisnalar düzenlenmiş ve ticari, zırai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanların bu istisnadan yararlanamayacakları kural olarak getirilmiştir. Bu miktar 1998 yılı gelirler için 240.000.000 lira olarak belirlenmiştir. Yukarıdaki koşulları taşıyan bir aile reisi olması halinde, aile bireyleri bu istisnadan yararlanamayacaktır.

99 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, ailenin bir takım indirimlerden yararlandığı belirtilmiştir. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 34.maddesinde düzenlenen aile gelirlerinde indirim 3239 Sayılı Yasa ile kaldırılmış ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 31.maddesinde düzenlenen özel indirim ve sakatlık indiriminden yararlanacağı belirtilmiştir. Bu maddede düzenlenen indirimler özel olarak aile için getirilmiş indirimler olmayıp aile reisi bundan yararlanacaktır.

⁷⁷ Danıştay 4. Dairesi 30.04.1973 Tarih ve Esas No : 1972/3550, Kara No : 1973/2401.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 93.maddesi aileyi sadece kurumsal niteliğinden ötürü, fazla vergi ödemek zorunda bırakarak cezalandırmaktadır. Anayasaya göre aile, kurumsal niteliğinden dolayı korunmalı ve aynı geliri elde ettiği evli olmayan kişilerden daha fazla vergi ödemek zorunda bırakılarak da refah düzeyinin düşmesini engellemek için de devlet tarafından önlemler alınmalıdır.

5.3. Çocuğun Velayet Altında Bulunması Zorunluluğu

Aile Reisi Beyanında, çocuğa ait gelirin aile reisi tarafından bir tek beyanname ile bildirilmesi için, çocuğun velayet altında bulunması gerekir. Velayet altında bulunmayan çocukların gelirleri aile reisi beyannamesine dahil edilmeyip, çocuk tarafından ayrı yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 93.maddesinin son fıkrasına göre, çocuk deyimi mükelleflere birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilmek suretiyle bakılanlar dahil) 18 yaşını doldurmuş evlatları ifade etmektedir. Velayet altında bulunmayan tahsiline devam eden 18 yaşından büyük çocuk, ayrı beyanname verebilecektir.

Bu konuda Danıştay

“... Bu durumda aile reisinin velayeti altında bulunmayan çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerini kendi gelirleriyle birleştirerek tek beyannameye toplanması zorunluluğu bulunmaktadır.”⁽⁷⁸⁾

şeklinde karar vermiş ve aynı konuda Maliye Bakanlığı genel yazısında da;

⁷⁸ Day. 4. D 13.06.1977, E : 1977/682, K : 1977/1530 ve 11.10.1977, E : 1977/1293, K : 1977/2550 Sayılı kararları.

“93.maddede yazılı velayet altındaki çocuk kavramı Medeni Kanun’un 11. ve 262.maddelerine göre tayin edilmesi zarureti vardır.

Medeni Kanun’un anılan hükümlerine göre, velayet altındaki çocuk tabirinden 18 yaşını doldurmamış olan ve ana-babanın velayeti altında bulunan çocukların anlaşılması gerekir.

Bu esaslara göre, 18 yaşını doldurmuş olanların tahsilde olup olmadıklarına bakılmaksızın ana-babanın velayeti altında olmadıkları sürece, yıllık beyanname ile bildirilmesi icabeden gelirlerini kendi adlarına düzenleyip verecekleri ayrı bir beyanname ile bildirilmeleri uygun görülmüştür.”

şeklinde görüş bildirmiştir (⁷⁹).

Babadan ayrı oturan ve bağımsız kazancı çocuklar da ayrı beyanname verebileceklerdir.

5.4. Eş ve Çocuklara Ait Gelirlerin Ayrı Gösterilmesi

Eş ve çocukların, yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelirleri, aile reisi tarafından verilecek beyannamede ayrı ayrı gösterilecektir.

Aile reisi tarafından verilecek beyannamede, kazanç ve irad unsurlarının aile reisi eş ve çocuklardan kime ait olduğu da ayrıca belirtilecektir.

⁷⁹ Maliye Bakanlığının 17.01.1980 Tarih ve 1.2126-4-629/3792 Sayılı Genel Yazısı

Vergi dairesine bildirmek koşuluyla, her birinin gelirini beyan etmesi de mümkündür.

Ancak, bu uygulama, gelirlerin birleştirilerek, verginin aile reisi adına tahakkuk ettirilmesini engellemez.

5.5. Geliri Olan Eşleri Beyannameyi Ayrıca İmzalaması

Aile reisi tarafından verilen beyannameye, gelire dahil edilen eş, kendi kazanç ve iratlarına ilişkin yaprakları ayrıca imzalayacaktır. Geliri beyannameye dahil edilen çocukların imzalarına gerek yoktur. Danıştay’ca bu konuda verilen bir karar aşağıdaki gibidir.

“1966 yılı gelirini usulüne uygun olarak beyan etmeyen mükellef adına re’sen takdir yoluyla sanılan gelir vergisi ile kesilen kaçakçılık cezasını, mükellefin teklif devresine ait beyannamesinin umumi vekili babası tarafından imza edilmek suretiyle, süresinde Vergi Dairesine verildiğinin anlaşıldığı, bu faaliyet, vekilin, Borçlar kanunu’nun 386.maddesinde tahdidi olarak sayılan, yapamayacağı işler meyanında bulunmadığı gerekçesiyle terkin eden Temyiz Komisyonu kararının dilekçede yazılı nedenlerle bozulması isteğinden ibarettir.

Temyiz Komisyonu kararı aynı gerekçe ve nedenlerle yerinde görüldüğünden vergi dairesi müdürlüğünce açılan dava, 31.03.1970 gününde çoğunlukla reddedilmiştir.”

Çocuklar için düzenlenmiş bulunan ayrı yaprağı aile reisinin imzalanması yeterli olmaktadır. (Gelir Vergisi Kanunu Madde : 93/1-2)

Ayrıca, kadının beyannamede imzasının bulunması, beyan edilen gelirin mutlaka kadına ait olduğunu göstermez. Bu konuda Danıştay'a yansıyan bir uyuşmazlıkta Danıştay'ca;

“Ara kararı ile getirtilen ve 1968 yılı için verilmiş bulunan gelir vergisi beyannamesinin incelenmesi sonucu serbest meslek kazançlarının bildirilmesine ilişkin yapığında yükümlünün eşinin imzasının bulunmadığının saptanması nedeniyle serbest meslek uğraşına son verildiğinin açıklanması, öte yandan tarh dosyasının incelenmesinde ise yükümlünün 1968 yılı Nisan ayından itibaren... Genel Müdürlüğü'nde görev alarak ücretli durumuna girdiğinin anlaşılması karşısında, beyan edilen kazancın yükümlünün eşine ilişkin bulunduğu yolundaki davacı iddialarında yerindelik görülmemiştir.

Kaldı ki, beyannamenin serbest meslek kazançlarının bildirilmesine ilişkin yapığında hem yükümlünün, hem de eşinin adının yazılmış olmasının, beyan edilen kazancın eşe ilişkin bulunduğunun kabulü için yeterli neden olmadığı açıktır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle davanın reddine, oybirliğiyle, karar verildi.”⁽⁸⁰⁾

şeklinde karar verilmiştir.

Oysa, beyannamenin eş tarafından imzalanması ve bunlara tekabül eden cezalardan hissesi nispetinde sorumlu olacağıının belirtilmesi bunların her birinin ayrı ayrı mükellef olduğunu göstermektedir.

⁸⁰ Danıştay 4. Dairesi 31.03.1970 Tarih ve Esas No : 1969/598 Karar No : 1970/1789.

Ancak, bu mükellefiyetin bütün mali yüküne aile reisinin katlanmasının söz konusu olamayacağı gözönüne alınarak kanunun ilgili maddesine eşin de aile gelirlerindeki hissesi oranında sorumlu olacağı ve bu nedenle beyannameyi imzalayacağı yolunda hüküm getirilmiştir. Bu sorumluluktan hareketle eşin ayrı bir mükellef olduğunu kabul etmek, gelirin toplanması suretiyle sağlanmak istenen vergi adaleti ilkesine kendi içinde bir çelişki getirir (⁸¹).

5.6. Verginin Aile Reisi Adına Tarh Edilmesi

Aile reisi beyanı, aslında her biri ayrı ayrı gelir vergisi yükümlüsü olan bireylerin gelirlerinin toplanarak aile reisi tarafından beyan edilmesine dayanan bir tarh yöntemidir. Gelir vergisi, beyannamede birleştirilerek toplanan gelirler üzerinden aile adına tarh yöntemidir. Gelir vergisi, beyannamede birleştirilerek toplanan gelirler üzerinden aile reisi adına tarh olunmaktadır. (Gelir Vergisi Kanunu Madde : 93/3) Aile reisi, gelir sahibi eş ve çocuklar hesabına tarhiyatın muhatabıdır. (Gelir Vergisi Kanunu Madde : 107/2) Ancak, eşe ait vergi borcundan dolayı, kocaya ödeme emri tebliğ edilmeyecektir.

Bu konuda Danıştay;

“193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 93.maddesinin üç numaralı bendinde, aile reisi beyanı sebebiyle toplam verginin aile reisi adına tarh olunacağı belirtilmekle beraber aynı maddenin ikinci fıkrasında eşlerin her birinin yalnız kendi gelirine isabet eden vergi kısmından veya buna ilişkin cezalardan sorumlu olduklarının, verginin eşlere isabet eden kısımlarının, bunların aile geliri içindeki hisseleri oranında hesaplanacağı, 6183 Sayılı Kanun’un 3.maddesinde de amme borçlusunu teriminin amme alacağı

⁸¹ Danıştay içtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, Esas No : 1990/4, Karar No : 1993/1

ödemek zorunluluğunda olan ve hakiki ve hükmi şahıslarla bunların kanuni temsilcilerini ve vergi mükelleflerini ifade ettiğinin belirtildiği, N.S'nün faaliyetinden dolayı kesinleşen amme alacağının aile reisi durumundaki (eşinden) istenemeyeceği, açıklanan kanun hükümleri karşısında, idarece eşe ait vergi borcundan dolayı kocası adına düzenlenen ödeme emrinde isabet görülmediği" (82)

şeklinde karar vermiştir.

Gelir vergisi toplam gelir üzerinden aile reisi adına tarh olmaktadır. Ancak, görülüyor ki bu durum ; aile bireylerinin vergi yükümlülüğünde her hangi bir değişiklik meydana getirmektedir. Ortada tek bir mükellefiyet, tek bir beyan vardır, o da aile mükellefiyetidir.

Eş'in ayrı bir vergi yükümlüsü olmaması kadının vergi kişiliğini kaybetmesine neden olmaktadır.

5.7. Verginin Ödenmesi Bakımından Sorumluluk

Gelir Vergisi Kanunu'nun 93.maddesinin ikinci fıkrasında, verginin tahsil safhası ile ilgili olarak, eşler hakkında özel bir sorumluluk esasına yer verilmiş bulunmaktadır.

Bu hükme göre, "Eşlerin her biri kendi gelinine isabet eden vergi kısmından sorumludur veya bunlara tekabül eden cezalardan sorumludur. Verginin eşlere isabet eden kısımları, bunların aile gelirleri içindeki hisseleri nispetinde hesaplanır." denilmektedir. Eşler kendilerine düşen vergi ve cezalardan şahsen sorumludurlar ve bu vergi ve cezalar, kendilerinden alınır.

⁸² Dan. 4. D. 13.05.1974, E : 1973/4089, K : 1974/1927, 12.01.1977, E : 1976/ 1897, K : 1977/1007 ve Dan. 13.D.17.03.1975, E:1973/430. K:1975/933 sayılı kararları

Bu konuda Danıştay'a yansıyan bir uyuşmazlıkta Danıştay'ca;

“... N.S.’nin faaliyetinden dolayı kesinleşen anme alacağının aile reisi durumundaki (eşinden) istenemeyeceği, açıklanan kanun hükümleri karşısında, idarece eşe ait vergi borcundan dolayı kocası adına düzenlenen ödeme emrinde isabet görülmediği gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görüldüğünden davanın reddine”⁽⁸³⁾

şeklinde oybirliğiyle karar verilmiştir.

Bu durum “cezanın muhatabı suçu işleyendir” ilkesine de uygundur. Ancak, burada da cezalar aile reisi adına kesilecek sorumlu ise fiili işleyen eş olacaktır. Sözgelimi usulsüzlük fiilini işleyen karı usulsüzlük cezasının muhatabıdır. Fakat usulsüzlük cezası aile reisi adına kesilecektir. Koca, eşinin gelirini bildirmez ve ölürse kadın cezaya muhatap tutulamaz.

Bu konuda Danıştay'a yansıyan uyuşmazlıklarda, Danıştay;

“... kanuni aile reisi olarak eşinin gelirini beyan etmekle yükümlü olan kocanın cezaya muhatap tutulması gerektiği gerekçesiyle, beyan edilmeyen gelirden dolayı, kocanın ölmüş olması ve cezanın da düşmüş bulunması nedeniyle, eşinin cezadan sorumlu kılınmasında bir isabet görülmemiştir.”⁽⁸⁴⁾

83. Danıştay 4. Dairesi 09.02.1977 Tarih Esas No : 1976/2440 Karar No : 1977/849 sayılı kararı

84 Dan. 4. D. 20.02.1968, E : 1964/4510, K : 1968/758 ve 10.02.1977, E : 1976/1191, K : 1977/394 Sayılı kararları

Kusur, ağır kusur ya da kaçakçılık cezalarında da sorumluluğu tayin için cezanın eşlerden hangisinin gelirine karşılık geldiğine bakmak gerekecektir. Ceza yalnız eşlerden birinin gelir unsurlarından tespit olunan matrah farkı için kesinleşmişse, bu taktirde, cezanın ödenmesi yönünde sorumlu o eş olacaktır. Ceza eşlerden her ikisinin gelir unsurlarından tespit olunan matrah farkı için kesilmişse, bu taktirde eşlerin her biri yalnızca kendi gelirine isabet eden cezadan sorumlu olacaktır

Ancak, bu hükmün, eşlerin her biri yalnız kendi gelirlerinde tespit olunan matrah farkına isabet eden cezalardan sorumludur, şeklinde anlaşılması gerekir. Bunun tespit edilmesi için de, eşlerin gelir unsurlarından matrah farklarının, toplam matrah farkına olan oranlarının esas alınması gerekecektir.

Bu konuda Danıştay'a yansıyan bir uyuşmazlık da, Danıştay'ca;

“193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 93.maddesinde, tam mükellefiyete eşlerin ve velayet altındaki çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi icabeden gelirleri (Medeni Kanun'un cevaz verdiği hallere münhasır olmak üzere, ayrı yaşayan eşlerin gelirleri hariç) maddede belirlenen esaslara göre aile reisi tarafından tek beyanname ile bildirileceği, eşlerin her biri yalnız kendi gelirine isabet eden vergi kısmından veya bunlara tekabül eden cezalardan sorumlu olacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 2686 sayılı yasa ile değişik 377.maddesinde, mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı Vergi Mahkemesi'nde dava açabileceği öngörülmüştür.

Dava konusu olayda ise, sahibi bulunduğu ve kiraya verdiği gayrimenkulden dolayı elde edilen iradın aile reisi sıfatıyla eşi tarafından beyan edildiği tartışmasız olup verginin asıl mükellefinin beyan olduğunun kabulü gerekirken, bayan (A) tarafından açılan davanın ehliyet yönünde reddine ilişkin kararda yasal isabet görülmemiştir.”⁽⁸⁵⁾

şeklinde karar verilmiştir.

Vergi hukukuna, vergi ilişkisine taraf olan kişi ya vergi yükümlüsüdür, ya vergi sorumludur veya vergi muhatabıdır. Bu kavramların hepsi de şahsi kavramlardır ve bunlara bağlanan hukuksal sonuçlar ayrıca Vergi Usul Kanununda gösterilmiştir. Vergi hukukunda, “ortak mükellefiyet” şeklinde bir kategori yoktur. Böyle bir kavram ihdasına hukuksal olarak konumlandırmak mümkün görünmemektedir.

Bu karar, gelir vergisindeki aile reisi beyanı sistemini Fransa’da uygulanan sisteme yaklaştırmaktadır. Ancak, bu ülkede, vergi yasası, “her aile reisinin kendinin olduğu gibi eşinin de elde ettiği gelir ve kazançlardan ötürü vergilendirileceğini” açıkça belirtmiştir. Kadının vergi yükümlülüğünün kaybettirmesi olarak nitelenen bu düzenleme, eşlerin vergilerin ödenmesinde müteselsil sorumluluğunu da öngörmüştür. Eşler arasındaki müteselsil sorumluluk ilkesi, ailenin vergileme birimi olarak alınması kuralının vazgeçilmez tamamlayıcısı olarak değerlendirilmektedir. Amerika’da ise, “ortada iki vergi yükümlüsü ancak tek bir vergi matrahı olduğundan” bahisle, karı ve koca verginin tamamından şahsen ve müştereken sorumlu tutulmakta, belirli koşullar altında iyi niyetli eşin sorumluluktan kurtulabilmesi mümkün olmaktadır⁽⁸⁶⁾.

⁸⁵ Danıştay 4. Dairesi 21.09.1987 Tarih Esas No : 1987/712 Karar No : 1987/2574, 07.11.1968, E : 1966/271, K : 1968/4805 ve 30.12.1969, E : 1969/1482, K : 1969/6999 sayılı kararları

⁸⁶ YALTISOYDAN, s. 88

Türk sistemi açısından da, eğer kadın aile beyanı söz konusu olduğundan ayrı bir vergi yükümlüsü değilse ve ortada “ortak bir mükellefiyet” varsa, verginin ödenmesinden cezalardan sorumluluğun da ortak olması gerekir. Zaten sistem de neredeyse onu gerektirmektedir. Gelir Vergisi Kanunu’nun, aile reisi beyanı düzenlemesinde aile reisi ile eşi/karı-kocayı beyanda ortak, vergiyi ödeme ve cezai sorumlulukta bağımsız temele oturtması da kendi içindeki pek tutarlı görünmemektedir. Ancak bu, aile bireylerinin ayrı birer vergi yükümlüsü olmasından kaynaklanmaktadır. Beyanda ortaklık, ödeme ve cezada bağımsızlık, hayat standartlarında ortaklık şeklinde oluşan sistemin tutarsız yönü ancak aile bireylerinin müşterek veya müteselsil sorumluluğu ile giderilebilir. Ancak, bu da önerilebilecek bir şey değildir. Bu tür sorumluluk, kocanın kötü yönetiminden ya da borcunu ödeyememesinden kaynaklanacak her türlü yüke kadının mal varlığının katlanmasına sebep olabilir. Nitekim, Fransa’da, kötüye kullanmalara son derece açık olan bu düzenleme, kadının iyi niyetini ispat ederek sorumluluktan kurtulmasına olanak tanıyan bir başka hükümle yumuşatılmıştır.

Çocuk bakımından ise;

Aile reisi beyannamesi, gelirleri birleştiren aile üyelerinin vergi yükümlülüklerini ortadan kaldıran bir düzenleme değildir. Vergi Usul Kanunu’nun 9.maddesinde yükümlülük ve vergi sorumluluğu için yasal ehliyetin şart olmadığı belirtilmiş; Vergi Usul Kanunu’nun 10.maddesinde ise küçüklerin yükümlü veya sorumlu olmaları halinde bunlara düşen ödevlerin yasal temsilcileri tarafından yerine getirileceği hükme bağlanmıştır. Bu açıdan, aile reisi çocuk için vergi sorumlusu sıfatını taşımaktadır. Verginin aslı ve cezalara ilişkin sorumluluk Vergi Usul Kanunu’nun 10. ve 332.maddeleri hükümleri çerçevesinde aile reisine aittir.

Bu sistemin tıkanıklığını göstermek için örnek verecek olursak;

Karı, koca ve çocuktan oluşan bir ailede, bütün aile bireyleri gelir elde etmiştir. Bu gelirlerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 87.maddesi uyarınca, yıllık beyanname ile bildirilmesi zorunludur.

Ancak; koca akıl hastasıdır. Çocuğun velayeti mahkeme kararı ile anaya verilmiş, koca ise hacir altına alınmıştır. Bu durumda, Gelir Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca, çocuğun geliri bakımından aile reisi anadır. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 8.maddesinde yükümlülük ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyetin şart olmadığı belirtilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 10.maddesine göre ise küçük ve kısıtlıların yükümlü veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler yasal temsilcileri tarafından yerine getirilir. Kendisinden velayet hakkı alınan akıl hastası baba, yasal temsilci sıfatını yitirdiği için, çocuğun vergi sorumlusu değildir. Diğer yandan, kendi gelirleri bakımından vergi yükümlüsü, karısının gelirleri bakımından vergi muhatabı olmaya devam etmektedir. Akıl hastası aile reisinin vergi ödevleri vasisi tarafından yerine getirilecektir. Böyle olunca, Gelir Vergisi Kanunu hükümleri şöyle bir sonuç yaratmaktadır : Kadının gelirleri akıl hastası koca tarafından verilecek aile reisi beyanına dahil edilmek durumundadır. Çünkü bu durum, Gelir Vergisi Kanunu'nun ayrı beyana ilişkin hiçbir koşula uymamaktadır. Çocuğun gelirleri ise ana tarafından aile reisi beyanına dahil edilmelidir. Bu da "Ortada iki aile reisi beyannamesinin bulunması mümkün müdür?" sorusunu akla getirmektedir.

5.8. Koca ve Karının Medeni Kanuna Göre Ayrı Yaşayan Eşlerden Olmaması

Eşlerin elde ettikleri ve yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekli olan kazanç ve iratların aile reisi tarafından verilen beyannamede toplanması,

karı-kocanın birlikte yaşama koşuluna bağlanmış bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 93.maddesinin ilk fıkrasında yer alan parantez içi hükümlerle, Medeni Kanun'un izin verdiği durumlara ilişkin olmak üzere yaşayan eşlerin, gelir unsurlarını ayrı beyannamelerle bildirmeleri kabul edilmiştir.

Bu yönde; Danıştay Dördüncü Dairesi'nin kararları mevcuttur. ⁽⁸⁷⁾

Medeni Kanununun 138.maddesi hükmüne göre, karı ve kocanın ayrı yaşamakta olduklarının kabulü, bazı durumların varlığı ile ilgilidir.

- a) Hakim boşanmaya ilişkin davada tarafların barışmaları olasılığı olduğunu tespit eder ve ayrılığa karar verir.
- b) Davanın ayrılığa ilişkin olması durumunda hakim ayrılığa karar verir.

Her iki durumda da, ayrılığa hakim tarafından karar verilmiş olsa da buna benzer durumlarda, ayrılığa ilişkin mahkeme ilamının varlığının olmadığı araştırılması gerekir.

99 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, ayrılığa ilişkin mahkeme ilamının varlığı şart koşılmakta ve ayrı beyan olanağı sadece bu iki hale münhasır kılınmaktadır. Bunların dışında, karı koca arasındaki ortak yaşantının devam ettiği kabul edilmektedir. Oysa, Medeni Kanunun ayrılığa cevaz verdiği başka düzenlemeler de mevcuttur.

Medeni Kanun'un 162/2.maddesine göre, boşanma ve ayrılık davası açıldıktan sonra karı kocadan her biri, devam ettiği sürece, diğerinden ayrı yaşama hakkına haizdir. Dolayısıyla, kadının, boşanma veya ayrılık davası

⁸⁷ Dan. 4. D. 13.06.1967 tarih ve E : 1967/532, K : 1967/3353 ve 20.04.1970, E : 1969/293, K : 1970/2201 sayılı kararları

açtığı, ancak mahkemenin ayrılığa karar vermediği hallerde dahi, ayrı yaşama hakkını kullanan kadın, ayrı beyan hakkına da sahip olmalıdır.

Medeni Kanun'un 161/1.maddesine göre, boşanma ve ayrılık davası açıldıktan sonra karı kocadan her biri, devam ettiği sürece, diğerinden ayrı yaşama hakkına haizdir. Dolayısıyla, kadının, boşanma ve ayrılık davası açtığı, ancak mahkemenin ayrılığa karar vermediği hallerde dahi, ayrı yaşama hakkını kullanan kadın, ayrı beyan hakkına da sahip olmalıdır.

Medeni Kanun'un 161/1. maddesine göre, karı kocadan her biri ortak hayatın devamı yüzünden, sıhhati, şöhreti veya işinin terakkisi ciddi şekilde tehlikeye düştüğü sürece ayrı bir mesken edinebilir. Medeni Kanunun cevaz verdiği bu durumda da, ayrı beyan kabul olunmalı ve ayrılık kararına ilişkin ilan aranmamalıdır.

Medeni Kanun'un 161.maddesinde, karı kocadan birinin, aile vazifelerini ihmal etmesi yahut diğerini tehlikeye, hacaletе veya zarara maruz bırakması halinde, müteessir olan tarafın hakimden müdahale talep etme hakkı vardır. Hakimin uyarısının sonuçsuz kalması halinde, hakim kanunda muayyen tedbirleri alır. Dolayısıyla, boşanma ve ayrılık davası açmayan, elinde kararı bulunmayan ve ayrı bir mesken de edinmeyen kadını bu hüküm çerçevesinde ayrı beyanda bulunma hakkının varlığı kabul olunmalıdır.

Bu konuyu da; karı, koca ve bir çocuktan oluşan ve bütün aile bireyleri gelir elde eden bir örnekle eleştirecek olursak;

Diyelim ki; koca altı aydan beri eve uğramamıştır. Kendisinden haber de alınamamıştır. Ortada ne bir boşanma ne de bir ayrılık davası vardır. Aile birliği hukuksal olarak devam etmektedir ancak, ortak yaşam hali fiilen yoktur. Bu ailenin gelirleri, Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre aile reisi

beyanına tabidir ve beyanname altı aydan beri haber alınamayan koca tarafından verilmek durumundadır. Gelir Vergisi Kanunu hükümleri, ayrı beyanı sadece karar altına alınmış ayrılık hallerine (ya da Maliye Bakanlığının görüşü bu yöndedir.) bağlanmıştır⁽⁸⁸⁾. Çocuk için ananın aile reisi sıfatı ise babanın ölümüne veya velayetin nez'ine bağlıdır. Bu durumda “eş” ne yapacaktır? Öneri şu olabilir : Kadın, ya hemen bir ayrılık veya boşanma davası açacak veya Medeni Kanununun 161.maddesi çerçevesinde hakimden müdahale davası açacak veya Medeni Kanununun 161.maddesi çerçevesinde hakimden müdahale isteyecek, hakim de uyarıda bulunacak ve gerekli tedbirleri alacaktır. Ancak, Bakanlık zaten bu düzenlemeyi, Medeni Kanununun cevaz verdiği haller arasında kabul etmemektedir. Böyle bir durumda, özellikle süre sınırlamaları da göz önüne alındığında, -imza taklidi gibi- hukuksal olmayan yollar da tabi gündeme gelebilecektir.

Öte yandan eşlerin ayrı yaşamlarının başlangıç zamanı ve ayrı yaşamının devam ettiği sürenin, aile reisi beyanı uygulamasını ne şekilde etkileyeceği 93. maddede belirtilmemiştir.

Konuya ilişkin olarak Danıştay Dördüncü Dairesi'nin, 14.01.1971 tarih, E : 1970/8529, K : 1971/161 sayılı, 20.02.1976 tarih, E : 1974/1968, K : 1976/90 sayılı, 14.05.1981 tarih, E : 1980/4985, K : 1981/1319 sayılı ve 20.01.1976 tarih, E : 1974/1968, K : 1976/90 sayılı kararları mevcuttur.

Görülüyor ki Danıştay, Takvim yılı sonu itibariyle eşlerin durumunu değerlendirmektedir. Acaba eşlerin ayrı yaşamaya başladıkları takvim yılı yönünden ne şekilde bir değerlendirme yapmak gerekir?

⁸⁸ Danıştay 4. Dairesi 12.06.1969 Tarih Esas No : 1967/3281, Karar No : 1969/2920

KARABAĞ'a göre, "bu durumda eşlerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri gelirin bir kısmının birlikte, diğer bir kısmının ise ayrı beyan edilme durumu ortaya çıkmaktadır. Boşanma veya ayrılık davasının açıldığı günü izleyen günden itibaren elde edilmeye başlanacak gelirin ayrı beyanı uygun olacaktır. 20 Mayıs'ta boşanma davası açılmış olsa, karının 20 Mayıs'tan itibaren elde ettiği kazanç ve iratlar için ayrıca beyanname vermesi, kocanın ise 21 Mayıs'a kadar olan eşinin geliri ile kendi gelirini birleştirerek aile reisi beyannamesi reisi beyannamesi vermesi gerekmektedir⁽⁸⁹⁾).

Eşlerin ayrı yaşamlarının takvim yılı içinde başlaması durumunda o takvim yılına ilişkin gelir unsurlarının tamamı ayrı ayrı beyan etmelerini kabul etmek uygun olur. Yani eşler, ayrı yaşama durumlarının başladığı takvim yılından itibaren ayrılığın devamı süresince ayrı beyanda bulunmalıdır. Zira aksi bir uygulamanın, hem kocaya gereksiz bir sorumluluk yüklemek, hem de gelirin bölünmesine yol açmak gibi sakıncaları bulunmaktadır. Buna bağlı olarak boşanma olmaksızın ayrılığın sona erdiği (karı-koca barışmışlarsa veya taraflar boşanma isteğinde bulunmamışlarsa) takvim yılına ilişkin gelir unsurlarının aile reisi beyanında birleştirilmesi uygun olur.

6. AİLE REİSİ BEYANIN GEÇERLİ OLMADIĞI DURUMLAR

6.1. Genel Bilgi

Geliri aile reisi beyanında birleştirilecek olan aile bireylerinin (aile reisi, eş ve velayet altındaki çocukları) aslında her biri ayrı vergi mükellefi olmakla birlikte, bir takvim yılı içinde ettikleri kazanç ve iratları kural

⁸⁹ O. Nuri KARABAĞ, *Yabancı Ülkelerdeki Hukuki Durum İle Mukayeseli Olarak Aile Reisi Beyanı, İfade Hukuku ve İdare Yargı İle İlgili İncelemeler II*, İkinci Baskı, Ankara, 1986, s. 99

olarak, aile reisi tarafından verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde toplanır ve vergi bu toplam gelir üzerinden hesaplanır.

Ancak kural bu olmakla beraber aşağıda açıklanan durumlarda aile reisi beyanı esası uygulanmaz.

6.2. Dar Mükellefiyette

Gelir Vergisi Kanunu'nun 93.maddesi "tam mükellefiyette..." diye başladığından, aile reisi beyanı, yalnızca tam mükellefiyet esasına göre vergilendirme söz konusudur. Dar mükellefiyette ise aile bireylerinin gelir unsurları tek bir beyannamede birleştirilmez; gelir unsurlarını elde eden aile bireyleri tarafından ayrı ayrı beyan edilir.

6.3. Birleştirilmeyecek İratların Bulunması Durumu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 93.maddesinin 3.fikrasiyle aile reisi beyanı esasına eş ve çocuklara ait bazı gelir unsurları yönünden istisna getirilmiştir. Bu düzenlemeye ilişkin olarak 202 Sayılı Kanun'un 46.maddesinin gerekçesinde şöyle denilmektedir. "Ancak aile gelirinin toplumca istihdaf edilirken, diğer taraftan ana kanunlarla kabul edilmiş toplumca istihdaf edilirken, diğer taraftan ana kanunlarla kabul edilmiş prensiplerin ihmal edilmemesi lazımdır. Filhakika Medeni Kanun karı-koca arasında mal ayrılığı prensibini kabul etmiştir. Diğer taraftan karının evlenmeden evvel veya evlilik esnasında miras veya vasiyet yolu ile aile fertlerine dahil çocukların aile reisi addolunan kimsenin dahi tesiri olmaksızın iktisap edebileceği malları mevcut olabilir. Binaenaleyh, bu hallerde gelirin

toplanarak aile reisi adına yüksek nispette vergilendirilmesi adil değildir⁽⁹⁰⁾.

Anonim ve limited şirketlerden alınan kar payları ile komanditerlerin komandit şirketlerden aldıkları kar payları hariç olmak üzere, eşlerin ve çocukların aşağıda inceleyeceğimiz iratları hakkında aile reisi beyanı uygulanmaz; bu tür iratların eş ve çocuk adına velisi tarafından ayrıca beyan edilmesi gerekmektedir.

6.3.1. Karının Evlenmeden Önce Mevcut veya Evlilik Sırasında Miras ya da Vasiyet Yoluyla İktisap Ettiği Mallardan Dolayı Sağladığı Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları

Bilindiği üzere Türk Medeni Kanunu'nda karı-koca mallarının idaresi hakkında (Medeni Kanun Madde 170-240) mal ayrılığı, mal birliği ve mal ortaklığı olmak üzere üç türlü mal rejimi kabul edilmiştir.

a) Mal Ayrılığı

Eşler evlenmeden önce veya evlendikten sonra, evlenme sözleşmesi denilen bir mal rejimi sözleşmesi ile mal birliği veya mal ortaklığı rejimlerinden birini kabul etmişlerse aralarında kanunen mal ayrılığı sistemi cari olur. (Medeni Kanun Madde 170) Bu sistemde karı kocadan her biri bütün mallarının mülkiyet, idare ve intifa haklarını muhafaza eder. Medeni Kanun'un 187.maddesine göre; mal ayrılığı usulünde koca evlenmeden evvelki borçlarından ve evliliğin devamı sırasında gerek kendisi, gerek evlilik birliğinin mümessili sıfatıyla edinilen borçlardan şahsen sorumludur. Karı kocadan her birinin sahip olduğu malların geliri ve karı kocanın kazançları kendilerine aittir.

⁹⁰ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri "Gelir Vergisi Kanun", Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 1987, s. 317

b) Mal Birliği

Bu sistemde eşlerin (mahfuz malları hariç) bütün şahsi malları ve bunların gelirleri bir bütün oluşturur. Bu bütüne birlik malları denir. Her eş birlik malları içindeki şahsi mallarının mülkiyetini bağımsız olarak korur. Fakat bu malların idaresi ve mallarda (karının rızasını alarak) tasarruf kocaya aittir. Mal rejiminin değiştirilmesi veya boşanma gibi sebeplerle malların bölünmesi durumunda her eşe kendi şahsi malını alır.

c) Mal Ortaklığı

Bu sistemde, eşlerin mahfuz malları istisna olmak üzere, şahsi servetleri silinmekte ve birbiri içinde kaynayarak ortak bir servet haline gelmektedir. Ortaklık mallarında eşler iştirak halinde mülkiyet esası caridir. Eşlerden her biri, ortaklığa koydukları mal miktarı ne olursa olsun, yarı hisseye sahip olunacaktır.

Gelir Vergisi Kanun'unun 93.maddesinin 3.fıkrası hükmü, sadece eşler arasında mal ayrılığı usulünün cari olması halinde uygulanabilecektir. Bunun dışında mal birliği ya da mal ortaklığı usullerinin cari olması halinde uygulama alanı bulunmayacak, dolayısıyla karının söz konusu iratları da aile reisi tarafından beyan edilecektir.

Ayrıca "evlenmeden evvel kocadan veya kocasından yardımı ile edinilen mal ve hakların iratları hariç" ifadesi konulmak suretiyle ortaya çıkabilecek muvazaaların önlenmesi amaçlanmıştır.

Birleştirilmeyecek gelirler sadece menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin bulunmaktadır. Karının evlendikten önce, sözgelimi bir

kollektif Şirket hissesi olsa ya da evlilik sırasında miras yolu ile böyle bir hisseyi edinmiş olsa, bundan sağladığı ticari kazanç mutlaka aile beyanına dahil edilecektir.

Bu konuda Danıştay'a yansıyan bir uyuşmazlık da Danıştay'ca;

“EŞine miras yoluyla intikal eden kollektif Şirket kazancından hissesine isabet eden miktarın aile reisi sıfatıyla vergi beyannamesinde birleştirilmesi gerekir.”⁽⁹¹⁾

Şeklinde karar verilmiştir.

EĞer aksine bir sözleşme yapılmıŐsa, eşler arasında kanunen mal ayrılığı rejimi geçerli olur. (Medeni Kanun Madde . 170) Mal ayrılığı usulünün özü, karı kocadan her birinin bütün mallarının mülkiyet idare ve intifa haklarını muhafaza etmesidir. (Medeni Kanun Madde : 186) Türk gelenekleri de eşlerden her birinin kendi mal ve iratlardan tam bir Şekilde tasarruf etmesi Őeklinededir. Bu nedenle uygulamada, karı-koca mallarının idaresi için sözleşme yapıldığına pek sık rastlanmadığından kanuni usul olan mal ayrılığı dışındaki usullerin pratikte pek bir önemi olmadığı söylenebilir.

Danıştay'ca verilen bir kararda;

“1986 takvim yılında eşine ait gayrimenkul sermaye iradını aile reisi sıfatıyla verdiğı beyannameye ithal etmeyen ödevli adına ikmalen salınan gelir vergisi ve kusur cezasını; mükellefin eşine ait altı parça gayrimenkulu anasının ölümü üzerinde 28.03.1969 tarihinde iktisap ettiğinin tapu sicil muhafızlığının 14.12.1970 gün ve 1345 sayılı yazısından anlaşıldığı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 93/1.maddesinde, karının

⁹¹ Danıştay 4. Dairesi 03.03.1969 Tarih Esas No : 1966/4976, Karar No : 1969/734.

evlilik esnasında miras veya vasiyet yoluyla iktisap ettiği gayrimenkullerden sağlanan iratların aile reisi beyanından istisna edildiği, Medeni Kanun'a göre kanuni mal rejimin mal ayrılığı olduğu gerekçeleriyle terkin eden itiraz Komisyon kararının; aynı gerekçe ve nedenlerle tasdik eden Temyiz komisyonu kararının, dilekçede yazılı nedenlerle bozulması isteği ile açılan dava;

Temyiz Komisyonu kararı aynı gerekçe ve nedenlerle yerinde görüldüğünden reddedilmiştir.”⁽⁹²⁾
denilmiştir.

Ayrıca; Maliye Bakanlığı'nca verilen bir müktezede;

“Gelir Vergisi Kanunu'nun 93/1 ve Medeni Kanun'un 517 ve 545-550 maddelerine göre müracaatçının babasının ölüm tarihinden itibaren üç ay içerisinde mirası reddetmemiş olması, mirası kabul, dolayısıyla gayrimenkullerin müracaatçıya miras yoluyla intikal ettiği sonucunu doğurur ve elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının aile reisi beyanında toplanmaması gerekir.

Bu durumda, eşin gayrimenkul sermaye iradının, aile reisi beyannamesinde toplanması sonucunda aile reisi adına salınan vergi ve tezanın kaldırılması gerekmektedir.”

şeklindedir⁽⁹³⁾.

Fakat eşler arasında mal ayrılığı usulü dışında bir rejim geçerli ise, kadının söz konusu iratları da aile reisi tarafından beyan edilecektir.

⁹² Danıştay 4. Dairesi 16.11.1972 Tarih Esas No : 1971/6752, Karar No : 1972/6595.

⁹³ Şükrü KIZILLOT, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1997, s. 890

Ayrıca bir takım dânişıklı işlemlerin önlenmesi amacıyla olsa gerek, “evlenmeden önce kocadan veya kocasının yardımı ile başkalarından iktisap edilen mal ve hakları hariç” gibi karışık bir ifade ile evlenmeden önce mevcut, fakat kadının evlendiği kişiden veya onun yardımıyla başkalarından edindiği mal ve hakların iratlarının aile reisi beyanına tabi olacağı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu Madde 93’ün 3.fıkrasının birinci bendinde yer alan bu parantez içi hükmünde mal ve haklardan söz edilmiş olmasına rağmen, esas cümlede yalnızca mallardan söz edildiğini görüyoruz. Bu durum ne şekilde hareket edilmesi gerekeceğini tespit etmek oldukça güçtür. Örneğin kadının amcasından vasiyet yoluyla iktisap ettiği bir ev üzerindeki intifa hakkı dolayısıyla sağladığı kira iradı nasıl beyan edilecektir? Yorumu açık olmakla birlikte bu durumda da kadının sağladığı ayrı beyanı, bizce doğru olur⁽⁹⁴⁾.

Aslında, karının evlenmeden önce sahip olduğu veya evlilik sırasında miras ya da vasiyet yoluyla elde ettiği malların iratları ile evlendikten sonra kendi kazancı ve tasarrufu ile edindiği malların iratları arasında hangi esasa göre fark gözetildiği anlaşılamamaktadır.

Kadının evlenmeden evvel sahip olduğu mallar ile evlendikten sonra iktisap ettiği mallar arasında böyle bir ayırım yapılmasının nedeni, özellikle verginin ve ortak beyannamenin gerekçede açıklanan mucip sebeplerine ilişkin ödeme imkan ve kabiliyetidir-nazaran anlaşılmaz. Zira kadının evlenmeden sonra bir mal edinmiş olması arasında makul bir ayırım yapmak ve bu ayırımı açıklamak olanağı yoktur.

Recep NARTER, “Aile Reisi Beyanının Geçerli Olmadığı Durumlar”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı. 15, Mart 1994, s. 110

Evlilik sırasında kadının iktisaplarının bedeli karşılığında veya bağışlama yoluyla olması ile miras veya vasiyet yoluyla olması arasında da fark gözetilmiştir. Bundan maksadın bazı muvazaaları önlemek olduğu anlaşılmakta ise de, yalnız vasiyet yoluyla meydana gelecek mal intikallerinin kabul edilerek, diğer tüm ölüme bağlı tasarruflarla ve örneğin miras mukavelesi veya muayyen mal üzerinden ölüme bağlı tasarruflarla iktisap edilen mal iradının ayrı işleme tabi tutulması sebebi anlaşılmaz. Esasen vasiyet dışındaki ölüme bağlı tasarruflarla edinilen malların iratlarının da ayrı beyan edilmesi gerekeceğini kabul etmek düzenlemenin ruhuna uygun düşerse de, kanun koruyucunun iradesine ters düşeceğinden; miras mukavelesi (Medeni Kanun Madde : 461) veya belirli mal üzerinden ölüme bağlı tasarruf (Medeni Kanun Madde :464) şekilleriyle, kadının evlilik sırasında edindiği malların aile reisi beyanında birleştirilmesi zorunlu olmaktadır.

Öte yandan birleştirilmeyecek iratlar, sadece menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin bulunmaktadır.

Danıştay'ca verilen bir kararda;

“Eşinin 1969 yılı ticari faaliyetinde elde ettiği geliri, verdiği zirai gelir vergisi beyannamesinde birleştirmedikten sorumlu sıfatıyla adına salınan gelir vergisi ve kesilen kusur cezasını; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 93.maddesindeki toplama istisnası, karı koca arasındaki mal ayrılığı usulünün cari bulunması halinde, karının evlenmeden evvel mevcut veya evlilik esnasında miras yoluyla iktisap ettiği imallerden dolayı sağladığı menkul ve gayrimenkul sermaye iradına taalluk etmekte olup, bu hüküm, eşin ticari faaliyetinden sağladığı gelire teşmil edilemeyeceğinden vergi aslını tasdik, ancak olayda kanun hükmünü yanlış anlama hali mevcut olduğundan cezayı terkin etmek suretiyle

tadilen tasdik eden Temyiz komisyonu kararının; eşi ile aralarında mal ayrılığı bulunduğu, eşinin babasından miras olarak aldığı sermaye ile ticaret yaptığı, bu halin birleştirme istisnası olduğu iddia edilerek bozulması isteği ile açılan dava;

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle Temyiz Komisyonu kararı yerinde görüldüğünden reddedilmiştir.”⁽⁹⁵⁾

şeklinde karar vermiştir.

Ayrıca şunu da belirtmek gerekir ki, birleştirilmeyecek menkul sermaye iratları yönünde bir sınırlama getirilmiş bulunmaktadır. Yukarıda açıklanan koşullar gerçekleşmiş olsa dahi anonim ve limited şirketlerden alınan kar payları ile, komanditer ortak olarak adi ve eshamlı komandit şirketlerden alınan kar payları şeklinde menkul sermaye iratlarının aile reisi tarafından beyanı zorunludur.

6.3.2. Çocukların Üçüncü Bir Şahıstan Miras ya da Vasiyet Yoluyla İktisap Ettikleri Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratları

Çocukların üçüncü bir şahıstan miras veya vasiyet yoluyla iktisap ettikleri mallardan dolayı sağladıkları menkul ve gayrimenkul sermaye iratları aile reisi beyanına dahil edilmeyecektir.

Bu istisnanın söz konusu olabilmesi için de iktisabın miras veya vasiyet yoluyla olması gerekmektedir. Bağış yolu ile edinilen malların iratları aile reisi beyanına dahildir. Birleştirilmeyecek iratlar yine sadece menkul ve gayrimenkul sermaye iratları olup; sözgelimi vasiyet yoluyla intikal eden işletmeden elde edilen kazanç aile reisi tarafından beyan edilir. Yine menkul sermaye iratları yönünden getirilen sınırlama burada da geçerli olduğundan anonim, limited şirketlerden alınan kar payları ile adi

⁹⁵ Danıştay 4. Dairesi 18.09.1973 Tarih Esas No : 1972/5819 Karar No : 1973/4032

veya eshamlı komandit şirket komanditerler ortak kar payı şeklindeki menkul sermaye iratları ayrı beyan konusu yapılmaz

Burada üzerinde durulması gereken nokta, bu bentte yer alan üçüncü şahıs ibaresidir. Konuya ilişkin olarak teoride ileri sürülen görüşe göre, mallar üçüncü şahıslardan değil de, ana ve babadan miras kalmak ya da onlar tarafından vasiyet edilmek suretiyle elde edilmişse, bu kişiler üçüncü şahıs sayılmayacağından, bu mallara ait iratlar aile reisi tarafından beyan edilecektir. Örneğin çocuğun, ölen annesinden miras kalan mallardan elde edilen menkul ve gayrimenkul sermaye iratları üçüncü bir şahıs olmadığına göre, baba tarafından verilecek beyannamede toplanacaktır⁽⁹⁶⁾.

Ancak Danıştay'a yansıyan benzer bir uyuşmazlıkta, Danıştay tarafından;

“Baba hukuken üçüncü şahıs olduğundan, küçük çocukların babadan da olsa miras yoluyla edindikleri malların iratlarını birleştirmeyecek aile gelirleri arasında kabul etmek kanunun ruh ve maksadına uygun düşeceğinden, aksine müttehaz temyiz komisyonu kararında isabet yoktur”⁽⁹⁷⁾

hükmüne varılarak mükellef lehine karar verilmiştir.

Görülüyor ki sorun, “Üçüncü Şahıs” teriminden ne anlaşılması gerektiğine ilişkindir. Hukuki anlamda üçüncü şahıs; “bir akitte, davada yahut icra takibinde tarafların dışında olan kişi”⁽⁹⁸⁾ olduğundan, her türlü yakınlık veya uzaklığın üçüncü şahıs bulunması sebebiyle ana veya babanın olayda herhangi bir sıfatı bulunmayacağından, bu bentte yer alan üçüncü şahıs anlamında değerlendirilebilir. Kaldı ki, ana veya babanın burada kastedilen üçüncü şahıs terimi dışında kalacağına dair herhangi bir

⁹⁶ KIZILOL, s. 1863

⁹⁷ Danıştay 4. Dairesi 30.03.1967, 4388/1652

⁹⁸ Hüseyin ÖZCAN, Hukuk Sözlüğü, 5.Baskı, Ankara, 1980, s. 760

açıklık olmadığı gibi, aslında mirasın her durumda ana veya babadan veya birinin ölmüş olması dolayısıyla üst soylardan intikal edeceği de düşünüldüğünde; miras yoluyla olan intikaller dolayısıyla sağlanan bütün menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının aile reisi beyannamesinde toplanması sonucuna ulaşacağını söylemek olanaklıdır. Bu nedenlerle Danıştay kararını haklı bulmak mümkünse de, diğer taraftan bu karar, eşlerin ve çocukların ailenin herhangi bir rolü olmaksızın edindikleri mallar dolayısıyla elde ettikleri menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının ayrı beyanı ve vergilendirilmesinin amaçlandığı bu düzenlemenin özüne ve genel olarak ailenin ekonomik gücünü kavrayıp vergilemeyi hedef tutan aile reisi beyanı esasının esprisine aykırı görülebilir.

7. AİLE REİSİ BEYANI UYGULAMASINDA ÖZELLİK TAŞIYAN DURUMLAR

Geliri aile reisi beyanında birleştirecek olan aile bireylerinin, aslında her biri ayrı ayrı vergi mükellefi olarak olmakla birlikte bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar kural olarak, aile reisi tarafından verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde toplanır ve bu vergi gelir üzerinden hesaplanır.

Ancak, aile reisi beyanı esasında kanunda öngörülmeven bazı özellikli durumların gerçekleşmesi halinde nasıl işleyeceği ise, vergi idaresinin uygulaması ve Danıştay kararları çerçevesinde şekillenmiştir.

7.1. Miras Yoluyla İntikal Eden Gayrimenkullerin Şekil Değişirmesi

7.1.1. Yıkılıp Yeniden İnşa Edilen Gayrimenkuller

Kadına miras yoluyla intikal eden gayrimenkullerin yıktırılmasından sonra, yapılan apartmanın iradi kocanın aile reisi sıfatıyla beyan etmesi gerekir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 99 seri no'lu genel tebliğinin VIII. bölümü (d) bendinin (3/2.) fıkrasında;

“aile reisi beyanı dahil olmayan gayrimenkul sermaye iratlarının sağladığı gayrimenkuller:

- Yıktırılmak suretiyle yeniden inşa edildiği;

takdirde, gayrimenkullerin, kanunun öngördüğü – evlenmeden evvel veya 01.01.1947 den evvel mevcut veya miras vasiyet yoluyla iktisap edilmiş – mal niteliğini kaybetmiş olmaları sebebiyle, bu gayrimenkullerden elde

edilen gayrimenkul sermaye iratları, aile reisi tarafından verilecek beyanname ithal edilecektir.”⁹⁹ denilmektedir.

Bu konuda Danıştay kararlarında;

“.... Miras yolu ile kariya intikal eden gayrimenkul yıktırılarak yerine yenisinin inşa edilmiş olduğu açık bulunduğu (başkasının yardımı olmasa bile) gayrimenkulun miras yolu ile iktisap edilen gayrimenkul olarak nitelendirilmesine olanak bulunmamaktadır.

Zira gerek iktisadi değeri, gerekse vasfi itibariyle ortada yepyeni bir gayrimenkulun varlığı söz konusu olup bu gayrimenkulden elde edilen iradın aile reisi beyannamesine dahil edilmemesinden dolayı yapılan tarhiyatın onanması yerindedir.

Bu nedenlerle davanın reddine oybirliğiyle karar verilmiştir.”¹⁰⁰ denilmiştir.

7.1.2. Gayrimenkulün Müteahhide Verilip Karşılığında Daire Alınması

Gelir Vergisi Kanunu’ nun 99 seri no’ lu tebliğ’ inin VIII. bölümünün 3. bendinin 3. fıkrasında belirtildiği üzere;

“ aile reisi beyanına dahil olmayan gayrimenkul sermaye iratlarının sağladığı gayrimenkuller:

- Daire karşılığında müteahhitleri devredildiği;

⁹⁹ Maliye Bakanlığı, 99 seri No’lu Genel Tebliği S.8-9

¹⁰⁰ Dan.4.D. 12.05.1971, E: 1970/6618, K: 1971/3390 ve 11.05.1978, E: 1977/3728, K: 1978/1543 sayılı kararları.

takdirde, gayrimenkullerin, kanunun öngördüğü-evlenmeden evvel veya 01.01.1947 den evvel mevcut veya miras veya vasiyet yoluyla iktisap edilmiş mal niteliğini kaybetmiş olmaları sebebiyle, bu gayrimenkullerden elde edilen gayrimenkul sermaye iratları, aile reisi tarafından verilecek beyannameye ithal edilecektir.¹⁰¹

7.1.3. Trampa Suretiyle Başka Bir Gayrimenkulle Değiştirilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 99 seri no'lu tebliğinin VIII. Bölümünün 3. bendinin 2. fıkrasında belirtildiği üzere;

“ aile reisi beyanına dahil olmayan gayrimenkul sermaye iratlarının sağladığı gayrimenkuller:

-Trampa suretiyle başka bir gayrimenkul iktisap edildiği; takdirde, gayrimenkullerin, kanunun öngördüğü-evlenmeden evvel veya 01.01.1947 den evvel mevcut veya miras veya vasiyet yoluyla iktisap edilmiş- mal niteliğini kaybetmemiş olmaları sebebiyle, bu gayrimenkullerden elde edilen gayrimenkul sermaye iratları, aile reisi tarafından verilecek beyannameye ithal edilecektir.”¹⁰²

Bu konuda Danıştay kararlarında;

“ Miras yoluyla eşe kalan arsa üzerine yapılan bina, yeni iktisap hükmünde olduğundan, bu binadan elde edilen gelirin, aile reisi tarafından kendi beyannamesiyle bildirilmesi gerekir.”¹⁰³

şeklinde karar verilmiştir.

¹⁰¹ Maliye Bakanlığı 99 Seri No'lu Genel Tebliği, s.8.

¹⁰² Maliye Bakanlığı 99 Seri No'lu Genel Tebliği, s.9.

¹⁰³ Dan.4.D. 10.01.1972, E; 1970/ 9627, K;1972/50 ve 08.06.1978, E.1978/525, K; 1978/1997 sayılı kararları

Uygulama ve içtihatlarda, gayrimenkullerin aile birliği içinde yeniden bir değerlendirmeye tabi olmasının aile reisinden eş ve çocuklarına bir kaynak intikalini beraberinde getirmiş olabileceği, bu suretle ayrı beyan için neden kalmadığı gerekçesinden hareket edildiği anlaşılmaktadır.¹⁰⁴

7.2. Aile Reisi Beyanında Toplama Yapılmayan Haller

Aile içinde; kocanın, eşin ve çocukların beyanına tabi olan yada olmayan gelirleri bulunabilir. Gelirlerin beyan edilme durumuna göre, aile reisi beyanında da toplama yapılmayacak durumlar söz konusu olabilmektedir.

Maliye Bakanlığının bu konuda vermiş olduğu bir özelgeside aşağıdaki gibidir;

“ Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir vergisi Kanununun 86. Maddesinde hangi hallerde gelirin toplanmayacağı hükme bağlanmıştır. Maddenin 3 numaralı bendinde ise gelirin, götürü usulde tespit edilen ticari ve mesleki kazançlar veya bu kazançlarla 1 ve 2 numaralı bentlerinde sayılan kazançlardan ibaret olması halinde, bu gelirlerin toplanmayacağı ve belirtilen kazançların beyannameye dahil edilmeyeceği belirtilmiştir. Ayrıca, aile reisi beyanlarında da vergiye tabi geliri bulunan eş ve çocukların durumları ayrı ayrı değerlendirilmektedir.

Bu nedenle, adı geçen mükellefin aile reisi olarak vereceği beyannameye eşinin götürü kazancını dahil etmemesi gerekir.”¹⁰⁵

¹⁰⁴ KIZILOLOT, *Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulamaları*, s. 1865.

¹⁰⁵ KIZILOLOT, *Danıştay Kararları ve Müktezalar ...*, s.854.

7.3.Aile Reisi Beyanında İhtiyari Toplama

Aile içinde kocanın, eşin ve çocukların vergiye tabi gelirlerinin olması halinde; her biri ayrı ayrı vergi mükellefi olurlar. Her birinin ayrı ayrı vergiye tabi gelirin bulunup bulunmadığı, varsa yıllık beyanname konusuna girip girmediği, ihtiyari toplamadan yararlanıp yararlanmadığı öncelikle araştırılır. Bir diğer ifadeyle, Gelir vergisi Kanununun 85,86 ve 87. maddelerindeki hükümlerine göre beyanı gereken gelirler bulunup bulunmadığı ayrı ayrı belirlenir. Daha sonra Gelir Vergisi Kanununun 93. maddesindeki aile reisi beyannamesinde bu gelirlerin birleştirilip birleştirilmeyeceği saptanır.

7.4. Aile Reisi Beyanı ve Hayat Standardı Esası

“ Hayat standardı esası^(*), ticari kazanç ve serbest meslek kazancı elde eden yükümlülerin, bildirdikleri gelirlerin yasal verilere göre hesaplanacak matrahlardan düşük olması durumunda dış belirtilere göre düzeltilip yükseltilmesini sağlayan bir vergi salma yöntemidir. Yükümlünün yaşam düzeyi ve tüketim gücü ile vergi ödeme oranı arasındaki tutarsızlığın belirlenip verginin gerçek gelire uygun düzeye getirilmesi” istenmektedir.¹⁰⁶ Diğer ifade ile, vergi yükümlüsünün ulaştığı yaşam düzeyini sağlayabilmesi için yaptığı gideri karşılayan bir gelirin olabileceği varsayılmaktadır.

Bu yöntem gereği, ticari veya mesleki faaliyeti olan yükümlünün geliri, yasada belirlenen temel gösterge tutarına yine yasada belirlenen hayat standardı gösterge tutarlarının eklenmesi suretiyle bulunan miktardan az olduğu takdirde, yasaya göre belirlenen tutar vergi tarhına esas alınır. Bu uygulamaya zarar beyanları da dahildir. (Gelir vergisi Kanunu Geçici 35/2. maddesi)

* 4369 S.Y. ile 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

¹⁰⁶ Anayasa Mahkemesi 07.11.1989 Tarih Esas No: 1989/6 Karar No: 1089/42 Kararı, 06.04.1990 Tarih ve 20484 sayılı Resmi Gazetete Yayınlanmıştır.

Temel göstergeye ilave edilecek hayat standardı gösterge tutarlarının dayandığı gider ve servet unsurları aile reisi, eş, çocuk ve bakmakla yükümlü olan diğer kişiler esas alınarak belirlenmiştir. Bir ailenin otomobil sahibi olması, birden fazla bina, kat, bağımsız bölüm ve dinlenme evini kullanması, sahip olunan uçak, yat, kotra gibi hava ve deniz taşıtları, özel hizmetlerinde hizmetçi, şoför gibi hizmetlileri çalıştırması, yarış atı yetiştirilmesi, turistik amaçlı yurt dışı seyahatler yapılması, hayat standardı esasının dış göstergeleri olarak değerlendirilmektedir. (Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer 116. Madde)

Yükümlünün ticari veya mesleki faaliyetlerinden elde ettiği gelirlerin hayat standardı esasına göre belirlenen meblağın altında kaldığı veya zarar ettiği durumlarda, geçimini, başka kaynaklardan elde ettiği ya da eş veya çocuğuna ait gelirlerle açıklama olanağı mevcuttur. Buna göre, yükümlü; kendisine, eşine ve çocuklarına ait ve üzerinden gelir vergisi ödenen gelirleri (hamiline yazılı menkul kıymetlerden elde edilen gelirler hariç) ile kendisine ve eşine ait emekli, maluliyet, dul ve yetim aylığı bulunduğunu belgelendirdiği takdirde bu gelirler, hayat standardı esasına göre kazancın tespitinde izah nedeni gelir olarak kabul edilir denilmiştir. (Gelir vergisi Kanunu mükerrer 116/7.maddesi)

Danıştay'ın vermiş olduğu kararlar da bu doğrultudadır. Danıştay'ın bu konuda vermiş olduğu bir kararı aşağıdaki gibidir.

“... Davacının kendisine ait emekli aylığını, aile reisi sıfatıyla verdiği beyannamede, eşinin ticari kazancından izah nedeni olarak kullanılmasını kabul etmeyerek tarhiyatı yerinde gören Eskişehir 2. Vergi mahkemesinin

03.10.1991 günlü ve Esas: 1991/268, Karar : 1991/389 sayılı kararının bozulmasına 22.10.1992 gününde oybirliğiyle karar verildi.”¹⁰⁷ denilmiştir.

Uygulamada, aile reisi beyanında Hayat Standardı Temel Göstergesinin aile fertlerinin hepsi için ayrı ayrı ya da sadece bir kez mi dikkate alınacağı konusunda farklı anlayışlar ortaya çıkmıştır.

Vergi idaresinin konu ile ilgili görüşü;

“eş ve çocuklarda gerçek usulde tespit edilen ticari ve mesleki kazançlarının olması halinde, bu kazançlar, aile reisi tarafından beyan edileceğinden, temel gösterge tutarı, beyannameye dahil geliri bulunan her bir mükellefin ticari ve mesleki kazançları için ayrı ayrı uygulanacak; ancak, aile reisi beyanları da dahil olmak üzere temel gösterge tutarları toplamına, hayat standardı ilave göstergeleri bir defa eklenecektir.”¹⁰⁸

şeklinde olmuştur:

Ancak; Danıştay cephesinde ise; biri vergi idaresinin görüşüyle aynı;

“ Her ikisi de avukat olarak mesleki faaliyetlerini sürdüren eşlerin elde ettikleri gelir nedeniyle 1986 takvim yılı için aile reisi sıfatıyla verilen gelir vergisi beyanamesi üzerine, yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelirleri bulunan aile fertlerinin her biri için hayat standardı temel göstergelerinin ayrı ayrı uygulanması gerektiğinden bahisle yapılan tahakkuka karşı açılan davada, aile reisi beyanında ailenin bir bütün olarak ele alındığı, aksine bir hüküm kanunda yer almadığı, hayat standardı esasının bu şekilde uygulanması halinde yorum yoluyla vergi yükünün arttırılmış olacağı gerekçesiyle tahakkuku terkin eden Bursa İkinci vergi Mahkemesinin 09.10.1987 gün ve Karar: 1987/482, sayılı kararını temyizen inceleyen

¹⁰⁷ Danıştay 4.dairesi 22.10.1992 Tarih Esas No: 1991/4242 Karar No: 1992/4568.

¹⁰⁸ Maliye Bakanlığı 165 Seri No7lu Gelir vergisi Genel Tebliği (5/b) Bölümü, s.14.

Danıştay Üçüncü Dairesi, 21.09.1989 günlü ve Karar: 1989/1953 sayılı karar ile; sorunun ticari faaliyeti nedeni ile elde ettiği geliri aile reisi beyannamesinde gösterilen eşin, aile reisinden ayrı ve müstakil bir gelir vergisi mükellefi olarak nazara alınıp alınmayacağına ilişkin olduğu, 193 sayılı Gelir vergisi Kanununun 93.maddesinde aile reisi tarafından düzenlenen beyannamenin geliri olan eş tarafından da imzalanacağı ve eşlerin her birinin yalnızca kendi gelirin e isabet eden vergi kısmından ve bunlara tekabül eden cezalardan sorumlu olacağına belirtilmesi karşısında, vergiye tabi geliri dolayısıyla eşin aile reisine nazaran ayrı ve müstakil bir vergi mükellefi olarak kabulü gerekeceği, aile reisinin sorumluluğunun şekli olduğu bu nedenle temel göstergenin her bir eşin gelirin e ayrı ayrı uygulanmasının yerinde olduğu gerekçeleri ile temyiz istemi kabul etmiş ve mahkeme kararını bozarak 1577 sayılı Kanunun 49/2.maddesi uyarınca davayı reddetmiştir. Karara karşı vaki düzeltme istemi aynı daire'nin 07.02.1990 günlü ve Karar: 1990/316 sayılı kararı ile reddedilmiştir.”¹⁰⁹

şeklinde ve diğeri ise;

“ Her ikisi de serbest muhasebeci olarak mesleki faaliyetlerini sürdüren eşlerin elde ettikleri gelir nedeniyle 1987 takvim yılı için aile reisi sıfatıyla vereceği beyannamede hayat standardı temel göstergelerinin eşi ve kendisi için ayrı ayrı gösterilmesinin bildirildiğinden bahisle ihtirazı kayıtlı beyanname düzenleyen mükellefin, bu konudaki düzeltme isteminin reddi üzerine şikayet yoluyla Maliye ve Gümrük Bakanlığın a yaptığı başvuruların reddi yolundaki işlemin iptali istemiyle açılan davada Danıştay Dördüncü Dairesi: 193 sayılı Kanun'un mükerrer 116.maddesiyle hayat standardına ilişkin temel göstergelerin eşlerin gelirlerine ayrı ayrı uygulanacağı yolunda bir hüküm getirilmediği, aynı Kanun'un 93.maddesinde yer alan tam mükellefiyette eş ve çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerin aile reisi tarafından tek beyanname ile bildirileceği ve beyannamede

¹⁰⁹ Danıştay 3.Dairesi 21.09.1989 Tarih Esas No: 1989/1953 Karar No:1989/1953.

gösterilen gelirlerin birleştirmek suretiyle toplam üzerinden aile reisi namına vergi tarh olunacağı yolundaki hükmün, gelir sahibi eşin aile reisinden ayrı ve müstakil bir vergi mükellefi olmadığını açıklığa kavuşturduğu, ayrıca 149 no’lu genel tebliğin VIII: bölümünde, hayat standardı esasına göre gelirin tespitinde, her bir mükellefin ticari, zirai ve mesleki kazancı için duruma uygun temel gösterge tutarlarından yalnız bir tanesi ve yüksek olanının dikkate alınacağı, her bir faaliyet için ayrı ayrı uygulanmayacağına açıklandığı, bütün bu nedenlerle aile reisi beyannamesinde toplanan eşlerin gelirlerine hayat standardı temel göstergenin ayrı ayrı uygulanmasında yasaya uyarlık bulunmadığı gerekçeleriyle Maliye ve Gümrük Bakanlığı işlemini iptal etmiştir. Bu karar da kesinleşmiştir.”¹¹⁰

şeklinde buna zıt iki anlayış belirlemiştir.

Sorun, içtihatları Birleştirme Kurulu’na intikal etmiş ve kurulun kararı aşağıdaki gibidir;

“... Ailenin ekonomik vemali bir bütün olması ve bu nedenle fedakarlıkta eşitlik prensibinden hareketle gelir vergisi bakımından ailenin bir kül olarak ele alınması, böylece vergi adaleti yönünden de yüksek dilimlerden vergilendirmenin temin edilebilmesi için getirilen aile reisi beyanında, kanunda açık bir hüküm bulunmamasına karşın hayat standardı temel göstergenin, asgari bir vergi matrahı kabul edilerek ticari, zirai ve mesleki kazancı bulunan her bir aile bireyi için ayrı ayrı uygulanması; kanunun hükümlerine uyarlık göstermediği gibi hiçbir açıklamaya yer vermemesi ve ek gelir elde etmek veya mesleki amaçlarını tatmin etmek isteyen serbest meslek mensubu eşlerin varlığı nedeniyle aile birliğini mali gücü ötesinde vergi ödemeye zorlanması, ya da eşin bu yükten kurtulmak için çalışmamayı tercih etmesi sonucunu doğurması yönünden açıkça Anayasa’nın mali güce göre vergilendirme, çalışma özgürlüğü, sosyal devlet ilkelerine de aykırı olacaktır.

¹¹⁰ Danıştay 4.Dairesi 20.12.1989 Tarih Esas No: 1989/5136 Karar No: 1989/4348

Yürürlükte bulunan kanun hükümlerine göre, hayat standardı göstergelerinin en son miktarlarının azami hadleri aşmamak şartıyla Bakanlar Kurulunca her yıl arttırılacağı da göz önüne alınırsa, belirtildiği gibi hiçbir yasal düzenleme yok iken hayat standardı temel göstergesinin her bir aile ferdi için ayrı ayrı uygulanması, zaten gelirin toplanması nedeniyle üst dilimlerden vergilendirilen aile gelirlerinin ağır bir vergi yükü altına girmesi demek olacaktır ki, ne anayasamız ne de gelir vergisi sistemimiz haksızlığa dönüşebilecek böyle bir uygulamaya cevaz vermez.

Açıklanan nedenlerle içtihadın aile reisi beyannamesinde toplanan eşlerin gelirlerine hayat standardı temel göstergelerinin ayrı ayrı uygulanmasında yasaya uyarlık bulunmadığı yolundaki Danıştay Dördüncü Dairesinin 20.12.1989 günü ve Esas: 1988/5136, Karar 1989/4348 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine 25.02.1993 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine 25.02.1993 gününde yapılan birinci toplantıda üye tam sayısının salt çoğunluğu ile karar verildi.”¹¹¹

Öte yandan, yukarıda zikredilen karardan sonra 3946 sayılı Kanun ile, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 35. maddesine hayat standardı esasında izah uygulaması ile ilgili aşağıda belirtilen 7 numaralı fıkra eklenmiştir.

“(3946 sayılı Kanununun 27.maddesiyle eklenen hüküm 1993 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere yürürlük; 30.12.1993) Mükellefler; kendilerine eşlerine ve çocuklarına ait ve üzerinden gelir vergisi ödenen gelirleri (hamiline yazılı mevduat ve hamiline yazılı menkul kıymetlerden elde edilen gelirler hariç) ile kendilerine ve eşlerine ait emekli, maluliyet, dul ve yetim aylığı bulunduğunu belgelendirdikleri takdirde, bu gelirler, hayat

¹¹¹ Danıştay Bakanlığınının 25.02.1993 Tarih Esas No: 1990/4 Karar No : 1993/1, (25.07.1993 Tarih ve 21648 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır)

standardı esasına göre kazancın tespitinde izah nedeni gelir olarak kabul edilir.”

Danıştay’ın bir kararında, yapılan bu değişikliğin söz konusu içtihadı birleştirme kararı uygulamasını engel teşkil etmediği düşüncesinde olduğunu dolaylı olarak göstermiştir. Ortaklık halinde serbest meslek faaliyetini sürdüren karı ve kocanın gelirinin aile reisi beyanı kapsamında bildirilmesi halinde hayat standardı temel gösterge tutarının her bir eş için ayrı ayrı uygulanıp uygulanmayacağı konusundaki ihtilafa vergi mahkemesi, bahis konusu göstergenin bir uygulaması gerektiğine hükmetmiştir. Vergi mahkemesi kararına, zikredilen içtihadı birleştirme kurulu kararı da dayanak olarak göstermiş ve Gelir Vergisi Kanununun geçici 35.maddesinde yapılan değişikliğin, sistemin temel espirisi aynı olduğu için, içtihadı birleştirme kurulu kararının uygulanabilirliğini etkilemeyeceğini ileri sürmüştür. Danıştay 4.Dairesinde, vergi mahkemesi kararına karşı yapılan temyiz talebini red etmek suretiyle, bu yaklaşımı onaylamıştır.¹¹²

Ancak 19.02.1994 tarihli ve 173 seri no’ lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, izah nedeni olan gelirler açıklanırken, “ mükelleflerin, kendilerinin, eş ve çocukların gerçek usulde vergilendirilen ticari ve mesleki kazançlarının temel gösterge tutarının üzerinde beyan edilen kısımları diğer aile fertlerinin hayat standardı temel ve ilave göstergelerin izahında, izah nedeni gelir olarak kabul edilecektir” denilmiştir.¹¹³ Bu açıklama, temel göstergenin aile bireylerinin söz konusu kazançlarına ayrı ayrı uygulanacağı anlamına gelir. Ayrıca, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Klavuzunda da temel göstergenin ayrı ayrı tatbik edileceği açıkça ifade edilmiştir.¹¹⁴ Ancak bu konu, içtihadı Birleştirme kararına bağlanarak, artık bir yorum sorunu

¹¹² Danıştay 4.Dairesi 20.06.1995 Tarih Esas No: 1995/1474 Karar No: 1995/2989, (Niyazi GENGİR, “ Aile Reisi Beyanı”, *Maliye Postası Dergisi*, 15.02.1996, s.58-59.)

¹¹³ 19.02.1994 tarih ve 21854 sayılı Resmi Gazete de yayımlanmıştır.

¹¹⁴ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Gelir vergisi Beyanname Düzenleme Klavuzu,1997, VIII.3.

olmaktan çıkmıştır. Bu noktada, Danıştay kararının bağlayıcılığını unutmamak gerekir.

7.5. Aile Reisi Beyanı ve Tek vergi Numarası Uygulaması

Bilindiği üzere, Temmuz 1995'te başlanan tek vergi numarası uygulamasına ilişkin ilk düzenleme Vergi Usul Kanununun 8.maddesine 4008 sayılı Yasa ile bir fıkra eklenmek suretiyle yapılmış, 4108 sayılı yasa ile gerçekleştirilen değişiklik ile de konuya ilişkin yasal düzenleme son şeklini almıştır. Vergi Usul Kanunun yukarıda zikredilen maddesi T.C. tabiiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişiye bir vergi numarası verilmesini öngörmekle birlikte mevcut uygulama vergi mükellefiyeti bulunan gerçek ve tüzel kişileri kapsamayı amaçlamaktadır.

Mevcut uygulama çerçevesinde, aile reisi beyanı esasının cari olduğu hallerde, aile reisinin beyana tabi geliri olup olmamasına bakılmaksızın aile reisi ile beyanına tabi eş ve çocukların her birine ayrı ayrı vergi numarası verilmesi ilkesi kabul edilmiştir.(Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 240) ¹¹⁵

7.6. Aile reisi Beyanı ve Uzlaşma Talebi

Mükellefler, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezaları Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri çerçevesinde uzlaşma talebinde bulunabilirler. Aile reisi beyanı uygulamasında, hakkında tarhiyat yapılan aile fertleri ayrı ayrı uzlaşma talebinde bulunabilecekleri gibi, aile reisi topluca da uzlaşma talebinde bulunabilir. (Vergi Usul Kanunu 134 Seri Nolu Genel Tebliğ) ¹¹⁶

¹¹⁵ 28.06.1995 Tarih ve 22327 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

¹¹⁶ 08.11.1977 Tarih ve 16107 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

7.7. Aile Reisi Beyanına Geçici Olarak Konulan ve Uygulamadan Kaldırılan İhtiyarilik Hükümü

26.12.1993 tarih ve 3946 sayılı yasa ¹¹⁷ ile getirilen, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 39/4.maddesi ile aile reisi beyanına dahil edilmesi ihtiyari olan bir gelir kategorisi yaratılmıştır. 01.01.1994 ten itibaren yürürlüğe giren bu düzenleme ilk kez, aile reisi beyanına karşı, kadına seçimlik bir olanak tanıyan bir düzenlemedir. Kapsamı oldukça sınırlı tutulmakla birlikte, kadın, maddede belirtilen gelirlerini aile reisi beyanına dahil edip etmemeye karar verebilecek dilediği takdirde, bu gelirini ayrı beyan etme olanağını kullanabilecektir.

Düzenleme şu şekildedir: “ gerçek usulde tespit edilen ticari kazancı olan eşin, bu kazançlarının safi tutarı ve ücretlerinin brüt tutarının yıllık toplamı, 16 yaşından büyük sanayi kesiminde çalışan işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının 4 katını aşmaması şartı ile, bu kazanç ve ücretlerin aile reisi beyanına dahil edilmesi ihtiyaridir. Bu fıkra hükümleri 1994-1999 takvim yılı gelirlerine uygulanır. Bu fıkranın uygulanmasında, asgari ücretin takvim yılı sonunda geçerli olan tutarı esas alınır.”

Aile reisi beyanına dahil edilmeyip ayrı beyan olanağı tanınan gelirler, eşin, yani kadının ticari kazancı ile ücret gelirleridir. Bu haktan yararlanabilmek için temel şart, bu gelirlerin toplamının yasada belirlenmiş tavanı aşmamasıdır. Tavan, takvim yılı sonundaki asgari ücretin dört katıdır. Demek ki, 31.12.1994 tarihi itibarıyla 4.173.750 lira olan brüt asgari ücretin dört katı 16.695.000. lira, 1994 takvim yılı içinde elde edilmiş ücret ve ticari kazanç gelirlerinin ayrı beyana konu olabilmesinin üst sınırıdır. Bu sınırdaki düşüklük, düzenlemenin sistemi değiştirmeyi hedefleyen bir hüküm

¹¹⁷ 30.12.1993 Tarih ve 21804 (mükerrer) Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

olmadığını ortaya koymaktadır. Bu nedenle de 140 no'lu Gelir Vergisi tebliğinin (F) bendindeki;

“ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 39.maddesinin 4 numaralı fıkrasında yer alan “ gerçek usulde tespit edilen ticari kazancı olan eşinin, bu kazançlarının safi tutarı ve ücretlerinin brüt tutarlarının yıllık toplamı, 16 yaşından büyük sanayi kesiminde çalışan işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının dört katını aşmaması şartıyla, bu kazanç ve ücretlerin aile reisi beyanına dahil edilmesi ihtiyaridir.

Bu fıkra hükümleri 1994-1999 takvim yılı gelirlerine uygulanır. Bu fıkranın uygulanmasında asgari ücretin takvim yılı sonunda geçerli olan tutarı esas alınır” hükmü, 4108 sayılı Kanunun 39.maddesinin 1.fıkrasının © bendi ile 1995 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere, yürürlükten kaldırılmıştır.

Buna göre, ticari kazancı olan eşin ticari kazancının ve ücretinin aile reisi beyanı dışında tutulabilmesine ihtiyarilik veren hüküm kaldırıldığı için, eşin 1995 ve takip eden yıllara ait gelirlerinin beyanında genel hükümler uygulanacaktır.

Tebliği olunur.”

hükmü ile uygulamaya konmadan kaldırılmıştır.

7.8. Aile Reisi Beyanında Zarar Mahsubu

Gelir, bir takvim yılı içinde çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirlerin toplamıdır. Bu, aynı zamanda, gelir kaynaklarının bir kısmında meydana gelen zararların diğerlerinin kazançlarına mahsup edilebilmesini gerektirir. Gelir Vergisi Kanununun 88.maddesinde bu esas düzenlenmiştir ve aile reisi beyanlarında da, tıpkı bireysel beyanda bulunan vergi yükümlülerinde olduğu

gibi, aile bireylerinin zararları ve kazançlarının karşılaştırılabilmesi olanağı sağlamıştır.

Bu konuyla ilgili Danıştay'a intikal eden bir olayda Danıştay'ca "Uyuşmazlık;1970 yılında ticari uğraşısını durduran karısının, kilim dokuma işi ile ilgili ve 1970 yılında kapatılmayan zararı, kocanın 1971 yılı gelirinden mahsup etmiş olmasına ilişkindir.

Olayda, eşinin (karı) 1970 yılında ticari uğraşısını bıraktığı tartışmasız olup, bu durumda 1971 yılında kocanın geliri ile birleşip aile reisi beyannamesiyle bildirilecek bir gelir bulunmadığına göre, zararın mahsubu da olanaksızdır.

Yükümlü dava dilekçesinde, 88.maddede işin terk edilmesi halinde zarar mahsup edilemeyeceği yolunda bir hüküm bulunmadığını ileri sürmekte ise de; aile reisi beyanı düzenleyen 93.maddenin ikinci fıkrasında, eşlerin her birinin yalnız kendi gelirine düşen vergiden veya bunlara ilişkin cezalardan sorumlu olacağı, verginin eşlere düşen bölümlerinin bunların aile geliri içindeki payları oranında hesaplanacağı belirtildiğine göre, tarh döneminde vergilendirilecek geliri bulunmayan eşin (karının) önceki yıllara ilişkin zararının mahsubunun söz konusu olmayacağı da açıktır, çünkü 88.maddedeki zarar mahsup etme olanağı da yine, diğer kaynaklardan da olsa, gelir vergisine tabi bir gelirin varlığı koşuluna bağlanmıştır.

Bu nedenlerle, tarhiyatın onanmasına ilişkin komisyon kararının bozulması isteğiyle açılan davanın reddine oybirliğiyle karar verildi."

şeklinde hüküm verilmiştir. ¹¹⁸

¹¹⁸ Danıştay 13.dairesi 10.02.1977 Tarih Esas No: 1975/1683 Karar No: 1977/421.

Böylece, ailenin gerçek ekonomik gücüne ulaşılabilecektir. Fakat böyle bir uygulamada mahsubuna cevaz verilen zararın aile reisi beyanı kapsamına giren gelirlerden kaynaklanması gerektiği hususuna özellikle dikkat edilmelidir. Aile fertlerinin ayrı beyanname ile beyanı gereken gelirlerden doğan zararların aile reisi beyanı kapsamındaki gelirlerden mahsup edilmesi veya aile reisi tarafından yapılan beyanın zararlarla sonuçlanması halinde bu zararın ayrı bildirilmesi gereken gelirden indirilmesi söz konusu değildir.¹¹⁹

Ayrıca; aile reisi beyanı çerçevesinde zarar mahsubu yapılabilmesi için faaliyetin devam etmesi gerekir. Örneğin, 1989 yılında terk edilen eşe ait ticari faaliyet zararı, kocanın 1990 yılı gelirlerinden mahsup edilmez. Bu görüş, Danıştay tarafından verilen bir kararla benimsenmiştir.¹²⁰

7.9. Aile Reisi Beyanında Sigorta Primlerinin İndirimi

Gelir Vergisi Kanununun 89.maddesinin 1.bendi uyarınca;

“ Beyan edilen gelirin % 5’ ini ve her bir kişi için asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primlerinin, yıllık beyanname ile beyan edilen gelirin matrahının tespitinde indirim olarak nazara alınması esası getirilmiştir.

Öte yandan, eşlerin ve çocukların kendi gelirleri için, Gelir Vergisi Kanununun 93. Maddesine göre, ayrı ayrı yıllık gelir vergisi beyanname vermeleri halinde, bunlara ait sigorta primleri aile reisi gelirlerinden indirilmeyecek, kendilerine ait beyan ettikleri indirilecektir.¹²¹

¹¹⁹ Maliye Postası Dergisi, Şubat 1996, s.60.

¹²⁰ Danıştay 13.Dairesi, 10.02.1977 tarih E:1975/1683, K:1977/421

¹²¹ Maliye Bakanlığı, 149 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği (18.03.1986 tarih ve 19051 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır)

8. ÇEŞİTLİ KANUNLARDA AİLE MÜKELLEFİYETİNE İLİŞKİN HÜKÜMLER

8.1. Gelir Vergisi Kanununda Yer Düzenlemeler

Aile mükellefiyeti Gelir Vergisi Kanununun 93.maddesi dışında diğer maddeler de görülmektedir. Bunlar;

8.1.1. Esnaf Muaflığına İlişkin Hükümler

Esnaf muaflığı Gelir Vergisi Kanununun 9.maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddenin 4.bendi, “Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya (50 rüsum tonilatı dahil) kadar makinesiz veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar (bu bentte yazılı ölçüler, birlikte yaşayan eşlerle velayet altındaki çocuklar hakkında veya ortaklık halindeki işletmelerde, bu kimselerin veya ortaklığın işlettiği vasıtalar toplu olarak nazara alınmak suretiyle tespit edilir.)” şeklindedir.

Karada yapılan nakliyat işlerinde de, araba ölçüsü birlikte yaşayan eşlerle velayet altındaki çocuklar hakkında ve ortaklık halindeki işletmelerde yine toplam araç göz önüne alınacaktır. Aile veya ortaklığın işlettiği araba sayısı birden fazla ise muafiyet ortadan kalkacaktır.

8.1.2. Ticari ve Zirai Kazançlara İlişkin Gider Yazılmayacak Kalemler

- a) Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocukların işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler gider yazılmayacaktır. (Gelir Vergisi Kanunu Madde: 41/1)

- b) Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar gider yazılmayacaktır. (Gelir Vergisi Kanunu Madde: 41/2)
- c) Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler ile işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler gider yazılmayacaktır. (Gelir Vergisi Kanunu Madde: 41/3-4)

8.1.3. Diğer Hükümler

- a) Götürü usulde vergilendirmenin genel ve özel koşullardaki hadlerin hesabında aile bireyleri topluca değerlendirilir. (Gelir Vergisi Kanunu Madde : 46-51)
- b) Gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin emsal kira bedeli çocuğa uygulanmaz. (Gelir vergisi Kanunu Madde: 73)
- c) Aile reisi beyanı kapsamına giren aile bireylerinden birine zarar, diğerlerine ait kardan mahsup edilebilir. (Gelir Vergisi Kanunu Madde: 88)
- d) Mükellefler, kendilerine eş ve çocuklarına ait, hayat, sakatlık, analık, doğum, tahsil gibi şahıs sigortalarının primlerini, yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden belirli koşullarda indirilebilir.(Gelir Vergisi Kanunu Madde: 89)

- e) Aile reisi beyanında, Gelir Vergisi, gelir sahibi eş ve çocuklar hesabına aile reisi adına tarh edilir.(Gelir Vergisi Kanunu Madde:93)

8.2. Vergi Usul Kanununda Yer Alan Düzenlemeler

Vergi Usul Kanunu uygulamasında, vergi aile reisi adına tarh olunmaktadır. (ikmalen ve re'sen tarhiyat). Vergi aile reisi tarafından ödenmektedir. Uygulamada, özellikle mücbir nedenler, zor durum, ikmalen ve re'sen tarhiyat itiraz, düzeltme talebi, pişmanlık ve ıslah hükümleri gibi konularda aile reisi yararlanma birimi olmakta ve uygulama bu biçimde sürdürülmektedir.

8.3. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunda Yer Alan Hükümler

Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlerin uygulanmasının tersine, 6183 sayılı kanunun uygulamasında aile mükellefiyeti yerine asıl mükellef hedef alınmıştır. Mal ayrılığı usulünden kaynaklanan bu uygulamayı şu şekilde sıralamak mümkündür.

- Haciz
- İhtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz
- Teminat istenmesi
- Aciz hal
- İflas ve Konkordato

Aile reisi beyanını ilgilendiren, çeşitli kanunlardaki uygulamaları, Gelir vergisi Kanununun 93.maddesindeki, “ eşler kendilerine düşen vergi ve cezalardan sorumludur” ifadesine dayandırmak olanaklıdır. Buradan çıkartılacak sorun aile mükellefiyetinin tahsili ve cebren tahsili aşamalarında sona erdiğiidir.

9. BİLANÇO ESASINA GÖRE DEFTER TUTAN GELİR VERGİSİ MÜKELLEFINİN AİLE REİSİ BEYANI İLE GELİR VERGİSİNİN HESAPLANMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

9.1. Genel Açıklama

Maliye ve Gümrük Bakanlığınca çıkartılan 26.12.1992 tarihli Muhasebe Sistemi Uygulama Genel tebliği seri no 1'e göre yapılan düzenlemelerin kapsamına bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişiler girmektedir. Başka bir anlatımla, söz konusu teşebbüs ve işletmeler bu tebliğde belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uymak zorundadırlar.

9.2. Aile Reisi Beyanında Verginin Hesaplanması

Aile birliğine dahil karı, koca ve çocukların vergiye tabi gelirlerinin bulunması halinde aile bireylerinden her birinin gelirlerinin öncelikle ayrı ayrı beyana tabi olup olmadıklarının incelenmesi gerekmektedir. Bu noktada G.V.K.'nun 86.ve 87. maddelerinin göz önüne alınması gerekmektedir.

Örnek: Bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefi bay A Kırtasiye malzemesi alım satımı ile iştigal etmektedir. Yine bilanço esasına göre defter tutan ve gelir vergisi mükellefi olan eşi bayan B ise konfeksiyon ticareti ile iştigal etmektedir. Bay A'nın ve bayan B'nin 1997 yılı kazançları (indirimlerden sonra aşağıdaki gibidir.)

A.Mali Kazanç	4.000.000.000.-
B.Mali Kazanç	<u>2.000.000.000.-</u>
Toplam Kazanç	6.000.000.000.-

Vergiye tabi toplam kazanç tutarı 6.000.000.000.- TL'dir. G.V.K.'nun 103.maddesinde belirlenen tarifedeki oranlar esas alınarak toplam vergi yükü aşağıya çıkartılmıştır.

4.000.000.000.	TL'lik matrah için	1.425.000.000.-
<u>2.000.000.000.</u>	TL'lik matrah için (%45)	<u>900.000.000.-</u>
6.000.000.000	TL Gelir vergisi Matrahı	
	Gelir vergisi	2.325.000.000.-
	Fon Payı (% 10)	<u>232.500.000.-</u>
	Toplam Vergi Yüğü	2.557.500.000.-

G.V.K. 93.maddesinde belirtildiğı üzere 2.557.500.000- TL tutarındaki vergi yükünün dağılımı bunların aile geliri içindeki hisseleri nispetinde hesaplanmalıdır.

Vergi yükünün dağılımı aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir.

(A)'nın Vergi Yüğü;

$$\frac{2.557.500.000 \times 4.000.000.000}{6.000.000.000} = 1.705.000.000 -$$

(B)'nin Vergi Yüğü;

$$\frac{2.557.500.000 \times 4000.000.000}{6.000.000.000} = 852.500.000 -$$

Toplam Vergi Yüğü = 2.557.500.000-

9.3.Aile Reisi Beyanıyla Hesaplanan Gelir Vergisinin

Muhasebeleştirilmesi

Aile reisi beyanı ile tahakkuk eden ve yukarıdaki şekilde her iki mükellefe dağılımı yapılan gelir vergisi ve fon payı tutarının, her iki mükellefin defter kayıtlarında 31.12.1997 tarihinde aşağıdaki gibi yer alması gerekmektedir.

(A)'nın Kayıtları;

_____ / _____

691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal

Yükümlüler Karşılıkları 1.705.000.000-

370 Dönem Karı Vergi ve Diğer

Yasal yükümlülük Karşılıkları 1.705.000.000-

Gelir Vergisi ve Fon karşılığı

_____ / _____

690 Dönem Karı Veya Zararı 4.000.000.000-

691 Dönem Karı Vergi ve Diğer

Yasal yükümlülük Karşılıkları 1.705.000.000-

692 Dönem Net Karı Veya Zararı 2.295.000.000-

Dönem Karının İlgili Hesaplara Devri

_____ / _____

692 Dönem Net Karı Veya Zararı 2.995.000.000-

590 Dönem Net Karı 2.295.000.000-

Dönem Net Karının Kaydı

_____ / _____

Aile Reisi Beyanı ile Beyanname Verildiğinde ise (31.03.1998)

_____ / _____

370 Dönem Karı vergi ve Diğer Yasal	
Yükümlülük Karşılıkları	1.705.000.000-
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	1.705.000.000-
360 01 Ödenecek Gelir Vergisi	1.550.000.000-
360 02 Ödenecek Fon Payı	155.000.000-
Vergi ve Fon tahakkuklarının kesinleşmesi nedeniyle karşılık hesabının kapatılması.	

_____/_____
(B)'nin Kayıtları

691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal	
Yükümlülük Karşılığı	852.500.000-
370 Dönem Karı Vergi ve Diğer	
Yasal Yükümlülük Karşılıkları	852.500.000-

690 Dönem Karı veya Zararı	2.000.000.000-
691 Dönem Karı ve Diğer Yasal	
Yükümlülük Karşılıkları	852.500.000-
692 Dönem Net Kar veya Zararı	1.147.500.000-

692 Dönem Net Karı veya Zararı	1.147.500.000-
590 Dönem Net Karı	1.147.500.000-

_____/_____
Aile Reisi Beyanı ile Beyanname Verildiğinde ise (31.03.1998)

370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal	
Yükümlülük Karşılıkları	852.500.000-
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	852.500.000-
360 01 Ödenecek Gelir Vergisi	775.000.000-
360 02 Ödenecek Fon Payı	775.500.000-

Vergi ve Fon Tahakkuklarının Kesinleşmesi Nedeniyle¹²²

¹²² Hüseyin AKAY, "Bilanço Esasına Göre Defter Tuttan Gelir Vergisi Mükelleflerinin Aile Reisi Beyanı İle Gelir Vergisi Hesaplaması ve Muhasebeleştirilmesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 163, Mart 1995, s.89.90.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ALİ REİS BEYANININ DEĞERLENDİRİLMESİ

I. AİLE GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE EĞİLİMLER

1. OECD ÜLKELERİNDE GENEL EĞİLİM

OECD ülkelerinin son yirmi yıllık uygulamalarına bakıldığında, aile gelirlerinin vergilendirilmesinde vergi matrahının kişiselleştirilmesi yönünde güçlü bir eğilim olduğu görülmektedir. Bu eğilim, 1970’li yıllarda birçok ülkede bireysel vergilendirme sisteminin ihdası ile başlamıştır, ki bu dönemler özellikle sosyal ve ekonomik nedenlerle aile bireylerinin çalışma hayatında yer almasının yoğun destek gördüğü dönemlerdir. Bir başka deyişle, bireysel vergilendirme, ikinci eşin çalışma hayatına katılmasını destekleme aracı olarak kullanılmıştır.

Aşağıdaki tablo 1970-1990 arsında OECD ülkelerindeki gelişmeleri özetlemektedir. Son yirmi yıl içinde, 12 ülke bireysel vergilendirmeyi, 10 ülke ortak veya aile temelinde vergilendirmeyi seçmiş ve iki ülke seçimi yükümlüye bırakmış veya her iki sistemin karışımını uygulamışlardır. Son on yıl içindeki değişimin oldukça yavaş olduğu söylenebilir. Bu dönemde sadece Belçika, Portekiz, İspanya ve İngiltere’de değişiklik olmuştur.¹²³

¹²³ Billur YALTISOYDAN, "Gelir Vergisinde Tartışmalı Bir Vergi Statüsü; Aile Vergilendirmesi- II", Vergi Sorunları dergisi, sayı.82, s.95-96.

¹²⁴Tablo 1: Kazanılan Gelir İçin vergi Birimleri, 1990

Ülke	1970'den Buyana Olan Değişiklikler
	<u>Gerçek kişi vergilendirmesi</u>
Avusturalya (*)	—
Avusturya (*)	1973'te aileden
Belçika	1990'da ortaklıktan
Kanada (*)	—
Danimarka	970'te aileden
Finlandiya (*)	1976'da ortaklıkta (ayrı tarifeler)
Yunanistan	—
İzlanda	1978'de ortaklıktan
İtalya	1977'de aileden
Japonya (*)	—
Hollanda	1973'de ortaklıktan
Yeni Zelanda (*)	—
İsveç (*)	1971'de ortaklıktan
Türkiye	—
İngiltere (*)	1972'de ortaklıktan isteğe bağlı ve 1990'da gerçek kişiye

İngiltere'de 1990 yılına kadar, ailenin bütün gelirleri kocanın geliri olarak kabul edilmiş ancak, eşlere ayrı beyanda bulunabilme olanağı da tanınmıştır. Yine de, isteğe bağlı olarak uygulanan ayrı beyan çok yüksek dilimlerine giren çifteler tarafından kullanılabilmiştir; çünkü, ayrı bayan evli erkeklere tanınan evlilik indirimlerinin uygulanması olanağını ortadan

¹²⁴ Nevzat SAYGILIOĞLU, OECD Ülkelerinde Vergilendirme, Ankara, 1993, s.50.

kaldırılmıştır. Dolayısıyla, düşük gelir seviyesindeki çiftçiler, yüksek rakamla ulaşan bu indirimden vazgeçmişlerdir.¹²⁵

Tablo 2: Kazanılan Gelir İçin Vergi Birimleri, 1990¹²⁶

Ülke	1970'den Bu Yana Olan Değişiklikler
	<u>Gerçek kişi vergilendirmesi</u>
Fransa	—
Almanya	—
İrlanda	—
Lüksemburg	—
Portekiz	Aile karması ve gerçek kişiden vergilendirme
İsviçre (1)	—
ABD	—
	<u>İhtiyari vergilendirme</u>
Norveç	—
İspanya	1989'da eşlerden

- - Son değişikliklerin olmadığını belirtmektir.

(*) Karı veya kocanın kazanılmayan gelirini bir araya getirmeyen ülke.

(1) Federal düzeyde, Kantonlarda değişik.

2. AVRUPA TOPLULUĞU İÇİNDEKİ ÇALIŞMALAR VE EĞİLİMLER

Avrupa Topluluğu Konseyinin 21 Ocak 1974 tarihli kararı ile başlatılan sosyal faaliyet programı (Social Action Programme), Topluluk içinde dengeli

¹²⁵YERALTISOYDAN, S.96.

¹²⁶SAYGILIOĞLU, s.50.

sosyal ve ekonomik kalkınmanın sağlanması ve yaşama ve çalışma koşullarının uyumlandırılmasını olanaklı kılmak üzere, özellikle kadınları iş, mesleki eğitim ve ilerleme ve ücretler de dahil bütün çalışma koşullarına yönelik faaliyetlere öncelik verilmesi öngörülmüştür. Bu çerçevede başlatılan çalışmalar, üç Konsey Direktifi ile sonuçlanmıştır; Birincisi, 10 Şubat 1975 tarihli Kadın ve Erkeğe Eşit Ücret Direktifidir. Buna göre Roma Antlaşmasının 119'uncu maddesinde öngörülen eşit ücret ilkesi doğrultusunda üye ülkelerin yasaları uyumlandırılacaktır. İkinci direktif, 9 Şubat 1976 tarihli Kadın ve Erkeğe İş Bulma, Mesleki Eğitim ve İlerleme ve Çalışma Koşulları Bakımından Eşit Muamele Direktifidir. Üçüncü direktif ise Sosyal Güvenlik Alanında Kadın ve Erkeğe Eşit Muamele Direktifidir.

Kadın ve erkeğe eşit ücret ve eşit muamele ilkeleri doğrultusunda, Avrupa Parlamentosu 11 Şubat 1981 tarihli kararı ile komisyondan vergilendirme bakımından kadın ve erkeğe eşit muamele konusunda bir direktif önerisi getirmesi çağrısında bulunmuştur. Komisyon, kadın ve erkeğe eşit muamele konusunda yeni bir faaliyet programı başlatmış, bu programın altı numaralı faaliyeti, vergi mevzuatının özellikle üye ülkelerde yürürlükte olan sistemlerin kadına karşı dolaylı ayrımcı etki yaratabileceği gözönüne alınarak çalışma hayatında eşit muamele ilkesi üzerindeki etkilerin düzeltilmesi konusuna ayrılmıştır. Altı numaralı faaliyetin amacı, "Kadınların işlerine, çalışma haklarına ve mesleki ilerlemelerine dolaylı olarak ters etki yapan gelir vergisi sistemlerinin değiştirilmesi yoluyla eşit muamele ilkesinin uygulanmasını sağlamak" olarak açıklanmıştır. Komisyonun faaliyet programındaki ana amaçlar 1982 yılında Konsey kararı ile kabul edilmiştir.

Komisyon, faaliyet programı doğrultusunda, vergi alanında mukayeseli bir çalışma başlatmış, buna paralel olarak Avrupa Parlamentosunda da Avrupa'da kadının durumu üzerine çalışmalarda bulunmak üzere bir araştırma Komitesi oluşturmuştur. Parlamento Araştırma Komitesinin 15 numaralı

raporu vergilendirme konusuna ayrılmış ve raporda, vergi sistemlerinin kadını çalışma hayatı üzerinde tarafsız olması gerektiği sonucuna varılmıştır. Parlamento, Araştırma Komitesinin raporlarını 1984 yılında bir karara bağlayarak, Komisyona “vergi mevzuatında kadın ve erkeğe eşit muamele direktifi” hazırlanması çağrısında bulunmuştur.

Komasyon bünyesinde sürdürülen çalışmalarda da tıpkı Parlamentoda oluşan görüşle aynı sonuca varılmış, bu sonuçlar bir Memoranduma bağlanarak, Avrupa Parlamentosu ile Konseye iletilmiştir. Avrupa Parlamentosu görüşlerini bildirmek üzere Memorandumu, Kamu Komitesine gönderilmiştir. Söz konusu komitelerin raporları 1985 yılında Parlamenta iletilmiş, Parlamento aynı yıl yayınlanan kararında, kadın ve erkeğin ayrı beyan esasında vergilendirmesi yoluyla, vergi sisteminin tarafsızlığının sağlanması ve kadına eşit muamele ilkesinin gerçekleştirilmesi için Komisyondan bir direktif önerisinde bulunmasını istemiştir. Ancak bu konuda henüz bir direktif çalıştırılmamıştır. Yine de varılan sonuçlar bakımından, Avrupa Topluluğu’nda, eninde sonunda ayrı vergilendirme sistemine göre üye ülkeler yasalarının uyumlandırılacağını söylemek yetersiz olmayacaktır.¹²⁷

II. AİLE REİSİ BEYANI VE HUKUKA AYKIRILIK SORUNU.

Çalışmamızın bu bölümünde aile reisi beyanı sisteminin kadın ve ailenin hukuksal konumuna ne yönde etki yaptığı değerlendirilecektir.

1. AİLE REİSİ BEYANINDA ETKİ ALANLARI VE SONUÇLAR

Aile gelirlerinin toplanarak vergilendirilmesinde ortaya çıkan sonuçları tek tek bildirdiğimizde, bu yönetimin etki alanları kendiliğinden ortaya çıkarılmaktadır.

¹²⁷ YALTISOYDAN. S.97.

- Aile gelirinin toplanarak artan oranlı tarifeye tabi tutulmak suretiyle vergilendirilmesi, evli çiftelerin ayrı ayrı vergilendirildiklerinde ödeyebileceklerinden daha fazla vergi ödemelerine neden olmaktadır.
- Evli çiftelerin daha fazla vergi ödemeleri, evli kadınların iş hayatında çekilme ve çalışma hayatına hiç girmeme yönünde karar vermelerine yol açabilmektedir. Bu caydırıcı etki, kocaların eşlerine çalışma hayatına girmeme veya çalışmaya son verme yönünde baskı yapılması şeklinde de görülebilir.
- Evli kadınların vergi yükü bakımından evli olmayan kadınlara nazaran dezavantajlı bir konumda olmaları, kadınların ve erkeklerin evlenme kararlarına etki edebilmektedir.
- Erkeklerle aynı nitelikte ve aynı değerde iş yapan evli kadınların ödedikleri fazla vergi, eşit ise eşit ücret ilkesinin gerçekleşmesine engel olmaktadır.
- Evli kadının geliri genellikle, kocaya ait bir gelir gibi muamele görmekte, vergilendirme sistemi, kadını kazanç kapasitesini silikleştirmek suretiyle kadın üzerinde güçlü bir psikolojik etki yapabilmektedir. Bu sistemde kadın, genellikle, bir vergi yükümlüsü olarak ayrı bir varlık gösterememektedir. Bir çok durumda, kadının, ailenin toplam geliri üzerinde bilgi edinememesi ve vergilendirme işlemlerinden bihaber kalması olanaklı kılınmaktadır. Evli kadın, kendi vergi işlemlerini yürütme olanağından yoksun bırakılmakta, bu da bir tür güven sorunu yaratmaktadır.

Bu sonuçlar aile reisi beyanının evli kadın üzerinde doğrudan veya dolaylı ayrımcı bir etki yarattığını göstermektedir. Bu noktada, kadın üzerinde

doğan sonuçları hukuksal bir düzlemde değerlendirmek ve aile reisi beyanının, kadının hangi temel hak ve özgürlüklerden içediğini tespit etmek zorunludur.¹²⁸

2. GENEL OLARAK EŞİTLİK VE AYRIM GÖZETMEME İLKELERİ

Öncelikle, Şunu ortaya koymamız gerekiyor. 1984 tarihli Birleşmiş Milletler (BM) İnsan Hakları Bildirgesinin¹²⁹ Giriş Bölümü, erkek ve kadınların hak eşitliğini resmen ilan etmiştir. Herkes, ırk, renk, cinsiyet, dil, din, sosyal yada başkaca herhangi bir düşün, ulusal yada sosyal köken, servet, doğuş, yada herhangi bir durum gözetmeksizin, bildirmede açıklanan haklardan ve tüm özgürlüklerden yararlanacaktır. (m.2/1). 1996 tarihli Birleşmiş Milletler Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklara İlişkin Uluslar arası Sözleşme'de¹³⁰ taraf Devletlerin, Sözleşmede belirtilen hakların cinsiyet bakımından hiçbir ayırım gözetmeksizin uygulanacağı ve sözleşmede ortaya konulan ekonomik, sosyal ve kültürel hakların kullanılmasında kadınlarla erkeklere eşit hak tanımaya güvence vermekle yükümlü oldukları belirtilmiştir (m.2/2 ve3).

Kadınlar insan haklarında eşit bir biçimde yararlanma haklarına sahiptir, dolayısıyla insan hakları kadınlar için de geçerlidir. Bununla birlikte, uluslar arası insan hakları belgelerinde cinsiyet temelindeki ayrımcılığın yasaklanması ile yetinilmemekte ve kadın hakları bağımsız düzenlemeleri konu olmaktadır. Kadınlar uluslar arası düzeyde tanınan hakların büyük çoğunluğu, kadınlara erkek arasındaki hukuksal eşitsizliği ortadan kaldırmaya yönelik haklardır. Bunlar genelde insan hakları olarak anılan ve kullanılması

¹²⁸ B.YALTISOYDAN ,s.99

¹²⁹ 06.04.1949 tarih ve 9199 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanmıştır.

¹³⁰ 16.12.1996 tarihinde kabul edilmiş ve 02. 01.1976 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye bu anlaşmaya taraf değildir.

cinsiyet ayrımı da dahil olmak üzere hiçbir tür ayrımcılıkla engellenmemesi gereken haklardır.¹³¹

3. YASA ÖNÜNDE EŞİTLİK HAKKI

3.1.Genel İlkeler Bakımından

1948 Bildirgesi'ne göre, “yasa önünde herkes eşittir ve ayırım yapılmaksızın, yasanın eşit korumasından yararlanmak hakkına sahiptir”. 1979 Sözleşmesi'nde ise taraf devletlerin, kadınlara yasa önünde erkeklere eşitlik tanıyacakları belirtilmiştir. (Madde:15)

Yasa Önünde eşitlik ilkesi 1982 Anayasasının, 10. Maddesinde yer almaktadır. Buna göre, herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefe, inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetmeksizin yasa önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz” (Madde:10/1-2).

Yasa önünde eşitlik kavramı Anayasa Mahkemesince şu şekilde tanınmaktadır : “Yasa önünde eşitlik ilkesi, ancak hukuksal durumları ve nitelikleri benzer olanlar için söz konusudur”.¹³²Bu ilke, “....herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez...Durum ve konumlardaki özellikler, kimi kişiler yada topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları haklı kılabilir. Özelliklere, ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalarla konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz. Durumlardaki değişikliğin

¹³¹ “Uluslar arası Hukukta Kadının Durumuna İlişkin Bazı Veriler” Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt:47, Ocak-Haziran 1992, Sayı: 1-2 s.12-13

¹³² Anayasa Mahkemesi'nin 18.02.1992 tarih ve Esas No: 1991/5, Karar No: 1992/9 sayılı kararı (Resmi Gazete tarihi 07.05.1992,No: 21221)

doğurduğu zorluklara dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasanın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz”.¹³³

Aile reisi beyanının en önemli sonucu, evli çalışan çiftlerin, ayrı ayrı vergilendirme halinde ödeyeceklerinden daha fazla vergi ödemeleridir. Evli çiftler bireysel olarak ele alındıklarında bekar, boşanmış ve ayrı yaşayan kişilerle aynı geliri elde etmelerine rağmen daha fazla vergi yüküne katlanmaktadır. Evli ve çalışan bir kadının, aynı gelir rakamı üzerinden bekar bir kadına, bekar bir erkeğe veya boşanmış bir erkek veya kadına nazaran daha yüksek oranda vergilendirmesi yasa önünde eşitlik ilkesine ne boyutta denk düşebilir? Farklı uygulamayı makul ve hukuki kılan, kişisel nitelik ve durumlardaki farklılıktır. Bu farklılık hangi alandaki farklılıktır? Aynı gelir düzeyindeki evli bir kadını, bekar bir kadın yada erkekten ayıran kişisel durum nedir? Medeni durum mudur? Cinsiyet midir? Medeni durum ve cinsiyet, hem uluslar arası metinler hem de Anayasa çerçevesinde farklı uygulamaya temel oluşturamaz. Bu özelliklere dayalı olarak getirilen bir düzenleme ayrımcıdır ve Anayasaya aykırıdır. Danıştay’ın bu konu ile ilgili olarak verdiği bir kararda “çok gelirli aile çok vergi alma prensibinde ve evli kadına (kocasının Medeni Kanun hükümlerine göre dahi aile birliğinin başı olduğu kabul edilmiş bulunmasına göre) daha az geçim indirimi hakkı tanınmasında Türk toplumu için henüz aile birliğini tehdit eden dolayısıyla Anayasaya aykırı görülebilecek bir yön bulduğu kanısına varılmıştır. Diğer yönden,...kanun önünde eşitlik ilkesi herkesin her yönden aynı hükümlere bağlı olması gerektiği anlamını taşımaz, kimi yurttaşlar için bunların durumlarındaki farklılığın doğurduğu zorunluluklar dolayısıyla yarı hükümler getirilmesi Anayasanın eşitlik ilkesinin bozulduğu anlamına gelmez”¹³⁴ denilerek, kadına medeni durumdan kaynaklanan farklı muamele uygulaması yerini bulmuştur. O halde aslında, farklılık temelindeki bir uygulama için

¹³³ Anayasa Mahkemesi’nin 06.06.1991 tarih ve Esas No:1990/35, Karar No:1991/13 sayılı kararı (Resmi Gazete Tarihi 27.10.1994, No:22094

¹³⁴ Danıştay 13.Dairesi Esas No:1973/5295,Karar No: 1974/3605 sayılı kararı

dayanılacak ölçüt, sadece gelir düzeyi olabilir ki bu da yasa önünde eşitlik ilkesinin yansıması olarak vergi adaleti kavramıyla karşılaşmaktadır. Dolayısıyla, aynı geliri elde eden kişilerin farklı uygulamaya tabu tutulması-farklı muamele ne medeni duruma ne de cinsiyete bağlanamayacağına göre-hak bildiregeleri ile Anayasada ifadesini bulan yasa önünde eşitlik ilkesine aykırıdır.

Ailenin vergilendirme birimi olarak ele alınmasında, Gelir Vergisi Kanunu başka ayrımcı düzenlemeler de içermektedir. Örneğin, binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın (1997 yılı için) 41.400.000.lirası gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, ticari,zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanlarla gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanamamaktadırlar. (Gelir Vergisi Kanunu Madde :21)aile reisinin ticari, zirai veya mesleki kazancı bulunduğu durumda eş kira geliri aile reisi tarafından beyan edilecek yükümlü statüsünde olduğundan, istisnadan yararlanma olanağını kaybetmektedir. Ancak tersine bir Kombinasyonda, aile reisi istisna olanağını kullanmaya devam edebilmektedir. Yani, aile reisinin mesken kirası geliri, eşinin ise serbest meslek kazancı elde ettiği bir durumda kocanın geliri, eş tarafından bildirilecek olan gelirler kategorisine girmediğinden, istisna uygulaması sürmektedir. Bu düzenleme çerçevesinde farklı uygulamayı gerektiren ölçütü tespit etmeye olanak yoktur. Bu cinsiyete dayalı ayırım sonucu veren bir düzenlemedir ve Anayasaya aykırıdır.¹³⁵

3.2.Vergi Ödevi Bakımından

Yasa önünde eşitlik ilkesi vergi hukuku alanına vergi adaleti kavramı ile yansır. Mali güce göre vergilendirme ilkesi vergi ödeme gücü az olandan az, çok olandan çok vergi alınması anlamına gelir. Bir başka ifade ile, çok

¹³⁵ B.YALTISOYDAN, s. 102-103

geliri olan , az geliri olana nazaran daha fazla ödemelidir. Yatay vergi adaleti, aynı gelir düzeyinde olanların aynı vergi muamelesine, dikey vergi adaleti ise farklı gelir düzeyinde olanların farklı vergi muamelesine tabi tutulmalarını gerektirir. Üst gelir gruplarının alt gelir gruplarına nazaran daha fazla vergi ödemeleri dikey vergi adaletinin sonucudur. Yatay vergi adaleti de eş gelir düzeyinin eş vergi yükü ile karşılaştırılması anlamını taşır.

Evli çiftlerin gelirlerinin toplanarak artan oranlı vergi tarifesi ile daha yüksek oranda vergilendirilmesi, ailenin mali gücü kavramına dayandırılmaktadır. Oysa, gelir vergisinin ve önemli özelliği kişiselliğidir. Mali güç kişisel bir kavramdır ve kişisel gelir düzeyi ile belirlenmelidir. Kişinin, evlilik öncesi gelir düzeyi ile evlilik sonrası gelir düzeyi arasında kişisel bir fark olmadığı sürece mali gücün arttığından bahsetmek olanaksızdır. Değişiklik sadece medeni durumdur. Aynı gelir düzeyindeki evli bir kişi sırf medeni durumundan kaynaklanan ayrımcı bir muameleye tabi tutuluyor ve yatay adalet gerçekleşmiyor demektir. Çünkü, mali gücün temel göstergesi olan gelir artmamıştır. Nitekim Avrupa Topluluğu Ekonomik ve Sosyal Komitesi, Komisyonda gelen Memorandum üzerine görüş bildirirken, vergilendirmenin tamamen tarafsız bir şekilde, kişisel mali güce dayandırılması gerektiğine dikkat çekmiştir.¹³⁶

Şimdi bir örnekle vergi yükündeki artışın etki alanını daha net belirlememiz gerekiyor.

¹³⁶ B. YALTISOYDAN, s. 103-104

A' nın geliri: 10.000.

B' nın geliri: 5.000.

Vergi Oranları (Varsayım): ilk	5.000 için	% 30	
	5.000-10.000 için	% 40	
	10.000-15.000 için	% 50	

Bekar Bir Kişi Olarak

A' nın Ödeyeceği Vergi :	İlk	5.000 için	% 30	
	Sonraki	5.000 için	% 40	= 3.500

B' nin Ödeyeceği Vergi :	5.000 için	% 30	= 1.500
--------------------------	------------	------	---------

HER İKİSİ İÇİN TOPLAM VERGİ 5.000

Evli Çift Olarak

Ailenin 15.000 Birimlik Geliri İçin Aile Reisi Tarafından Beyan Edilecek Vergi:

5.000 İçin	% 30	= 1.500
Sonraki 5.000 İçin	% 40	= 2.000
Sonraki 5.000 İçin	% 50	= 2.500
TOPLAM VERGİ		= 6.000

Bu çiftin evlenmesi üzerine, B' nin 5.000 birimlik geliri önceden 1.500 birim vergi yüküne katlanırken, evlendikten sonra 2.500 birim vergi yükü taşımaktadır. Bu konuda yapmış olduğumuz çalışma Tablo I' de gösterilmiştir. Dolayısıyla, sistemin yapısı ya kadın ya erkek, çiftlerden düşük geliri olan eş ikinci gelir sahibi olarak, eşinin geliri bakımından varılan en yüksek marjinal oranlarla vergilendirilmektedir. Bu kategori gelir ise çoğunlukla evli çalışan kadınlardır. Dolayısıyla, aile gelirlerinin toplanarak vergilendirilmesi, çalışan bir kadın için bir anlamda “ evlilik vergisi “

uygulamasına yol açmaktadır. Aile reisi beyanı çalışan kadına bir tür vergi cezasıdır ve kadın için ayrımcı bir muamele oluşturmaktadır.

Evli kişinin, sırf medeni durumundaki değişiklik nedeniyle, mali gücünün üstünde vergilendirilmesi de Anayasanın 73. Maddesine aykırıdır. Kaldı ki, aile reisi beyanı, her zaman mali güçle ve artan oranlılıkla bağlantılı bir düzenleme olarak karşımıza çıkmamaktadır. Evli kadının gelirin, geliri olmayan ve beyana tabii geliri olmayan aile reisi tarafından beyan ediliyor olması, aile reisi beyanının, kocanın hukuksal ve sosyal konumunun bir uzantısı ve unsurundan başka bir şey olmadığını göstermektedir. Bu konudaki yapmış olduğumuz çalışma Tablo II' de gösterilmiştir.

Diğer yandan; mali güç ilkesinin gerçekleştirilmesi için, gelir vergisi sistemlerinin bir tür tamamlayıcısı olan en az geçim indirim de şu anda uygulanmamaktadır. 3239 sayılı yasaya kadar Gelir Vergisi Kanunu, 31. Maddesi ile uygulanan genel indirim ise, indirimli aile reisinin gelirlerine uygulanan ve evli kadın için bekar kadına nazaran daha düşük oranda indirim öngören bir sistem bir sistem olarak yine ayrımcı bir uygulama olmuştur. Şu anda, ücretlilerin tabii olduğu özel indirim, sakatlık indirimi (Gelir Vergisi Kanunu Madde : 31) ve özel gider indirimi (Gelir Vergisi Kanunu : 63/5) dışında, mali güce ulaşılmasını sağlayacak hiçbir düzenleme yoktur.

4. ÇALIŞMA HAKKI :

4.1. Çalışma Hakkını Kullanma :

1948 Bildirgesine göre, herkesin çalışmaya, işini serbestçe seçmeye hakkı vardır. (Madde : 23/1) 1966 Bildirgesinde ise sözleşmeye taraf devletlerin çalışma hakkını kabul ettikleri, bu hakkın herkesin serbestçe seçtiği bir işte çalışarak hayatını kazanma şansının var olması hakkını da

içerdiği belirtilmektedir. (Madde : 6) hatırlanacağı üzere, bu belgelerde tanınan haklardan yararlanmada kadın ve erkekler eşittir; dolayısıyla, kadınların da yaşamını kazanma fırsatına sahip olma hakkını da içeren çalışma hakkı vardır. 1979 Sözleşmesi'nde taraf devletlerin, çalışma alanında kadınlara karşı ayrımcılığı kaldırmak üzere, kadınlara erkekleri eşitlik temeli üzerinde, özellikle, tüm insanların ayrılmaz bir hakkı olan çalışma hakkı; eşit çalışma fırsatı hakkı ve meslek ve işini özgürce seçmek hakkı sağlamak üzere tüm uygun önlemleri alacağı hükme bağlanmıştır. (Madde : 11/a-b-c)

Avrupa Sosyal Şartı'nda ¹³⁷ herkese özgürce edinebildiği bir işte çalışarak yaşama fırsatı verilebileceği hükme bağlanmıştır. (Madde : 1) Avrupa Sosyal Şartına Ek protokol'de ¹³⁸ iş ve meslek alanında cinsiyet ayrımı gözetmeksizin fırsat ve davranış eşitliği hakkı düzenlenmiştir. (Madde:5) Avrupa Topluluğu Konseyi'nin Eşit Muamele Direktifinde ise, iş edinme mesleki eğitim ve ilerleme ve çalışma koşullarında kadın ve erkeğe eşit muamele yapılacağı hükme bağlanmış (Madde : 1/1), eşit muamele, doğrudan veya dolaylı olarak, cinsiyete, medeni veya ailevi statüye dayalı olarak ayırım yapılmaması şeklinde tanımlanmıştır. (Madde : 2/1)

1982 Anayasasının 49. Maddesinde, “ çalışma, herkesin hakkı ve ödevidir. Devlet, çalışanların hayat, seviyesini yükseltmek, çalışma hayatını geliştirmek için çalışanları korumak, çalışmayı desteklemek ve işsizliği önlemeye elverişli ekonomik bir ortam yaratmak için gerekli tedbirleri alır “ denmektedir.

Çalışma hakkı kadınla erkeğe eşit muamele ve eşit olanakların sağlanmasını da içerir. Çalışma hakkı, kadın ve erkeğin bağımsız bir ekonomik kimliği bulunduğu gerçeğine dayanır. Oysa “aile reisi beyanının,

¹³⁷ 18 Ekim 1961'de imzalanan sözleşme 26 Şubat 1965'de yürürlüğe girmiştir. Türkiye sözleşmeye taraftır. (Resmî Gazete Tarihi 14.10.89)

¹³⁸ 5 Mayıs 1988'de imzalanmıştır.

kadınların meslek sahibi olmadığı aileler için daha faydalı olduğu¹³⁹, belirtilmektedir. Tersine bir deneyimle, aile reisi beyanı kadınların meslek sahibi olduğu aileler için faydalı değildir. Demek ki, aile reisi beyanı çiftlerin ayrı ekonomik kimliklerinin reddi anlamına gelmektedir. Bunun sonuçları neler olabilir?

Aile gelirlerinin toplanarak vergilendirilmesinin getirdiği artan oranlı vergi yükünün asıl sebebi kadının geliridir. Erkek, hukuksal ve sosyal olarak, aile birliğinden sorumlu aile reisi sıfatıyla asıl geçim yükümlüsü konumuna yerleştirilmiştir. (Medeni Kanun Madde : 152/2) ve kadının geliri, aile reisinin gelirin e “ eklenen”, ikinci tali bir gelirdir ve dolayısıyla da vazgeçilebilecek ilk gelirdir. bu durumda, aile reisi beyanının getireceği ağır vergi yükünden kaçınmak söz konusu olduğunda caydırıcı etki kadın üzerinde gerçekleşecektir. Bu durumda, kadın evlilik sonrasında, ya çalışma hayatına girmekten kaçınacak, ya çalışma hayatından çekilecek ve eve dönecek, yada özellikle, çalışma hayatından çekilmesi doğrultusunda kocadan gelebilecek baskılarla karşı karşıya kalabilecek veya çalışma hayatına girmesi yönünde koca tarafından cesareti kırılacaktır.

Öncelikle, kadının çalışma hakkı Anayasal bir haktır ve çalışanın desteklenmesi devlete bir ödev olarak yüklenmiştir. Kadına, çalışma hakkını kullanma, kendini geliştirme ve ilerleme bakımından erkeklerle eşit olanakların sağlanması bir zorunluluktur. Kadının ekonomik ve sosyal statüsünün eşit olması gerekir. Oysa, aile reisi beyanı, yarattığı dolaylı etkilerle, kadının ev kadınlığı, çocuk yetiştiren kişi ve ikinci gelir sahibi olarak oynadığı geleneksel sosyal rolünü pekiştirici niteliktedir.

Nitekim, Avrupa Topluluğu içindeki çalışmalarda ortaya konulan bütün rapor ve parlamento kararlarında, söz konusu sistemin çalışma hakkı üzerinde

¹³⁹ TURHAN, s.127.

dolaylı ve olumsuz bir etki yarattığı, kadının iş edinme, kendini geliştirme ve eşit olanaklardan faydalanma hakkını kullanmasına engel teşkil ettiği, bu nedenle de yürürlükteki direktiflere aykırı olduğu, oysa, vergi sistemlerinin bu alanlarda tarafsız olması gerekir. Oysa, aile reisi beyanı, yarattığı dolaylı etkilerle, kadının ev kadınlığı, çocuk yetiştiren kişi ve ikinci gelir sahibi olarak oynadığı geleneksel sosyal rolünü pekiştirici niteliktedir.

Nitekim, Avrupa Topluluğu içindeki çalışmalarda ortaya konulan bütün rapor ve parlamento kararlarında, söz konusu sistemin çalışma hakkı üzerinde dolaylı ve olumsuz bir etki yarattığı, kadının iş edinme, kendini geliştirme ve eşit olanaklardan faydalanma hakkını kullanmasına engel teşkil ettiği, bu nedenle de yürürlükteki direktiflere aykırı olduğu, oysa, vergi sistemlerinin bu alanlarda tarafsız olması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Evli çiftlerin çalışıp çalışmayacağı kararı, karı kocanın tamamen bireysel kararı olmalı ve vergi sistemi bu kararı etkilememelidir. Oysa, mevcut sistem, evli kadını, ailenin vergi yükünün artacağı düşüncesiyle, çalışma hayatına girip girmeme konusunda tereddüde düşürecek, kararını bağımsız olarak vermesini engelliyecek niteliktedir. Evli kadının çalışma hakkını kullanma kararında gerçek anlamda bir seçme özgürlüğünün bulunduğundan bahsetmek için, medeni durum veya ailevi konuma dayalı ayrımcı vergilendirmenin ortadan kaldırılması gerekir. Mevcut sistem, geleneksel aile mozağınınin <gelir getiren koca, evde oturan, çocuk yetiştiren ve ekonomik anlamca kocaya bağımlı olan kadın> kuvvetli bir besleyicidir ve günümüzde artık, vergi mevzuatını ailevi ve medeni statüler üzerindeki değer yargılarını yansıtmaları için hiçbir neden yoktur.

Bütün bu nedenlerle, kadının çalışma hakkı üzerindeki özgür tasarrufunu engelleyen aile reisi beyanı Anayasa'nın 41. Maddesine aykırıdır.¹⁴⁰

4.2 Eşit İşe Eşit Ücret Hakkı :

1948 Bildirgesi'ne göre, herkesin hiçbir ayırım gözetmeksizin, eşit çalışma karşılığına eşit ücret hakkı vardır. (Madde :23/2) 1966 Bildirgesi'nde ise eşit değerdeki işlere, hiçbir ayırım yapılmaksızın eşit karşılık, eşit ise eşit ücret ilkesi hükme bağlanmıştır. (Madde : 7/a-i) 1979 Sözleşmesi'nde de taraf devletlerin çalışma alanında kadınlara karşı ayrımcılığı kaldırmak üzere, kadınlara erkeklere eşitlik temeli üzerinde, eşit ücret hakkı sağlamak üzere tüm uygun önlemleri alacağı belirtilmektedir. (Madde : 11/1-d)

Avrupa Sosyal Şartı ise, taraf devletlerin, erkeklerle kadınların eşit ise eşit ücret hakkını tanımaya üstlendiğini bildirmektedir. (Madde : 4/3) Avrupa Topluluğu Konseyi'nin Eşit Ücret Direktifi'nde, eşit ücret ilkesi, aynı iş veya aynı değerde sayılan işe bağlı bütün ücret koşulları bakımından cinsiyete dayalı her türlü ayrımcılığın ortadan kaldırılması olarak tanımlanmıştır. (Madde :1/1) Üye ülkeler, eşit ücret ilkesine aykırı olarak bütün yasa, düzenleme ve idari kararlardan kaynaklanan ayrımcılığı ortadan kaldırmakla yükümlü kılınmışlardır. (Madde : 3)

4. AİLE KURMA VE AİLENİN KORUNMASINI TALEP HAKKI

1948 Bildirgesi, aile kurmak hakkını tanımış ve ailenin toplum ve devlet tarafından korumak hakkına sahip olduğunu belirlemiştir. (Madde : 16/1-3) 1966 Bildirgesi'nde de aileye yönelik koruma ve yardımın özellikle ailenin kurulması için yapılacağı hükme bağlanmıştır. (Madde : 10/1) Ailenin

¹⁴⁰ YALTISOYDAN, a.g.e. Sayfa : 105-106-107

korunması ilkesi 1982 Anayasasında da yer almaktadır. Buna göre, “ Aile Türk Toplumunun temelidir. Devlet, ailenin huzur ve refahı ile özellikle ananın ve çocukların korunması ve aile planlamasının öğretimi ile uygulanmasını sağlamak için gerekli tedbirler alır, teşkilatı kurar”.(Madde 41)

Aile gelirlerinin toplanması yoluyla ortaya çıkan vergi yükü artışı aile kurma kararlarını da dolaylı olarak etkileyecek niteliktedir. Evlenmeden önce ödenen vergi ile evlendikten sonra ödenen vergi arasındaki fark, evlenme ve aile kurma kararları üzerinde caydırıcı etki yapabilir ve çiftlerin evlilik dışı birlikte yaşama halinin ekonomik avantajlarından faydalanma olasılığını arttırır. Oysa ailenin korunması ilkesi uyarınca aile hayatının evlilik dışı hayata göre daha elverişli koşullar altında bulunması gerekir. Devletin ailenin korumaya yönelik önlemleri arasında vergilendirmeye ilişkin tedbirler de yer almalıdır. Tersine, aile reisi beyanı, evlenme veya boşanma kararlarına dolaylı yönde etkileyebilecek bir sistemdir.¹⁴¹ Dolayısıyla, aile kurma hakkının kullanılması üzerinde dolaylı olumsuz bir etki yaratan düzenleme, bu yönüyle de evrensel belgelerle ve Anayasaya ayrılık teşkil etmektedir.

III. 01.01.1947’DEN ÖNCE KARI VE ÇOCUKLARIN EDİNDİKLERİ MENKUL VE GAYRİMENKULLERİN AYRI BEYANININ GÜNÜMÜZDE GEÇERSİZLİĞİ :

01.01.1947 tarihli gelir vergisi kanununun T.B.M.M.’ne ilk sunulduğu tarihtir. Bu tarihten sonra, bazı kimselerin artacak vergi yükünden kurtulmak amacıyla mallarını aile efradına devrettiği öğrenilmiş, muvazaalı işlemlerin önüne geçmek amacıyla bu bend ihdas edilmiştir.¹⁴²

Bu hüküm özellikle çocuklar yönünden uygulama olanağı yoktur. Çünkü; 01.01.1947’den önce menkul ve gayrimenkul mal iktisap edenler, şu andaki yaşları itibariyle çocuk deneyimine girmezler.¹⁴³ bu hükmün varlığı artık hukuken herhangi bir anlam ifade etmemektedir. Ancak yasada vardır.¹⁴⁴

¹⁴¹ YALTISOYDAN, s.108.

¹⁴² YALTISOYDAN, 81 S.85.

¹⁴³ Ş. KIZILOĞ, *Gelir Vergisi ve Uygulamaları*, s.1864.

¹⁴⁴ Veysi SEVİĞ, “ Vergi Gülmecesi” *Yeniüzyıl Gazetesi*, Ekonomi Sayfası 14 MART 1997, s.9.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bir vergi sistemi o ülkede cari olan ekonomik ve sosyal sistemin bir parçası yada alt sistemi olmasıyla bağlantılıdır. Vergi sistemine temel olabilecek somut ve temel unsurlardan biride gelirdir. Sistemi oluşturan bu unsurların kavramlarının, zamanla anlamı değiştirmesi ya da zaman içinde yeni kavramların, zamanla anlamını değiştirmesi yada zaman içinde yeni kavramların ortaya çıkması söz konusu olduğundan, sistemin bu değişimi izleyecek ve kapsayacak şekilde esnek olması gerekmektedir. Aksi takdirde mali, iktisadi ve sosyal nitelikleri anlamını kaybederek devlet ve vatandaş (mükellef) çekişmesi söz konusu olacak ve toplumsal adalet duyguları ezilecektir.

Anayasamız ile ilke olarak “adalet (ödeme gücü)” esasına yer verilirken, diğer taraftan istisnalar ve Aile Reisi Beyanı gibi sistemler bu ilke ile çelişmektedir. Vergi sisteminin sadece ödeme gücü ilkesine dayandırılması ve diğer ilkelerin dikkate alınması da bir eksiklik olarak kabul edilebilir.

Vergi sistemimizin, ne kanunların ruhunu tutarlı bir şekilde yansıtabildiğini ne de üzerinde sağlıklı işleyebileceğini ve somut vergi müesseselerine sahip olduğunu söylemenin oldukça zor olduğunu konumuzu işlerken de görmüş olduk.

Gelir vergisi Kanunu geliri global olarak vergilendirmektedir. Temel ilke gelir unsurlarının yıllık beyannamede toplanarak beyan edilmesi ve vergilendirmenin bu suretle bulunan toplam gelir sağlayan her kişinin yıllık beyanname vermesi gerek mükellefler ve gerekse hazine bakımından bir yarar sağlamayacağı dikkate alan kanun, bazı kazançları toplama ve yıllık beyanname ile bildirme zorunluluğunun dışında bırakılmıştır.

Diğer taraftan, vergisi daha önce kesinti yoluyla alınmış olan bir kısım kazanç ve iratlarla, götürü olarak vergilendirilmiş kazanç ve iratlar için pratik bazı düşüncelerle toplama yapılması mükellefin ihyarına bırakılmıştır. Daha düşük gelir sahiplerini korumak amacıyla artan oranlılıktan doğabilecek bazı vergi kayıpları da göze alınarak yükümlüleri böyle bir olanak tanınmış ve onlar tüm gelir unsurlarından hesaplaması ve toplaması, kesilen vergilerin mahsubu gibi işlemlerden kurtarılmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 85.86 ve 87. maddelerinde yer alan gelirlerin toplanması, toplama yapılmayan haller esaslarında enson 4363 sayılı kanunla zaman içerisinde üniter yapıya yaklaşacak düzenlemeler yapılmaya çalışılmış ve ihtiyari toplama 23.07.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 93. maddesinde yer alan Aile Reisi Beyanı ise; dünyada ailenin korunması ilkesi çerçevesinde, gelirin bölünerek artan oranlılıktan korunması, ya da ayrı vergilendirme gibi usuller uygulanırken, ülkemizde ise Gelir Vergisi Kanunu'nun hazırladığı 1961 Anayasa'sında ailenin korunması açısından benzer bir ilkenin yer aldığı 35.madde olmasına rağmen, Anayasa'ya aykırılık iddiasında bulunmak mümkün olmamıştır. Geçici 4.maddeye göre, 27 MAYIS 1960 Devrim tarihinden 06 OCAK 1961 tarihine kadar çıkarılan kanunlar hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla, Anayasa Mahkemesi'nden iptal davası açılmayacağı gibi, itiraz yoluyla dahi mahkemelerde Anayasa'ya aykırılık iddiaları gündeme gelmemiştir. Ayrıca; 1992 yılında Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği tarafından hazırlanan " Vergi Özel İhtisas Komisyonu " Raporunda Aile Reisi Beyanından hiç bahsedilmediği, 1997 yılında yine aynı birlikçe hazırlanan " Vergi Reform Özel İhtisas Komisyonu Raporu'nda da

93. maddenin aynen ele alındığı ve 1998 yılından itibaren yürürlüğe girmesi beklenen Vergi Reform tasarısında da Devlet Bakanı Işıl Saygın tarafından hazırlanan “ bekar kadınların kendilerinin vergi mükellefi olduğunu, cinsiyete, medeni ve ailevi duruma bağlı her türlü muamelenin ayrımcılık olacağı, herkesin birey olarak değerlendirilmesi gerektiği, evli bekar olup olmadığına göre bir değerlendirme gerektiğini, ayrıca mevcut düzenlemenin Anayasa’nın 10.maddesinde aykırı olduğunu, kimsenin din, dil, ırk ve cinsiyet ayrımına tabi tutulmayacağını, Türkiye’nin de imzaladığı Kadına Yönelik Her Türlü Ayrımcılığın önlenmesi Sözleşmesine de aykırı olduğunu ” ileri sürerek hazırladığı kanunun tasarısına rağmen bu konunun artan oranlı vergi tarifesi nedeniyle biraz daha fazla vergi alabilmek uğruna gündeme gelmediği görülmüştür.

Aile Reisi Beyanında Hayat Standardı uygulamasında da Maliye İradesinin kendisini de bağladığı tartışma götürmeyen Danıştay içtihadı Birleştirme Kurulu Kararı olmasına rağmen, aile reisi beyanında hayat standardı temel gösterge tutarlarını mükellefin eş ve çocuklarının bu müesseseye tabi gelirlerine ayrı ayrı uygulamaya devam ettiği görülmüştür.

Ayrıca; 93.maddede yer alan düzenleme gereği; çocukların 01.01.1947 tarihinden evvel edindikleri mallardan dolayı sağladıkları menkul ve gayrimenkul sermaye iradını ayrı beyannamede göstermesi hükmü günümüzde bu kişilerin çocuk deyimine girmeleri mümkün olmadığından hukuken herhangi bir anlam ifade etmeyip, uygulama olanağı olmadığı açıktır.

Ülkemizde, her şeyin yapılmasına yönelik toplumsal ve buna bağlı siyasal tercihlerin kullanıldığı bir süreç yaşamaktadır. Yasal değişikliklerinde kaçınılmaz olduğu bu süreçte, hukukun çeşitli alanlarında reform çalışmaları yoğunlaşmıştır. Ve tabiki ülkemizde de kadının değişen toplumsal rolüne

bağlı olarak yeni bir aile modeli oluşmakta ve Medeni Kanun Tasarısı ile de yeni bir yasal model hazırlanmaktadır. Kadının evlenmeden evvel kullandığı soyadını evlendikten sonra kullanmaya devam etmesinin kabul gördüğü bir toplumda artık ayrı beyanname verme zamanının geldiği görülerek Bütçe Plan Komisyonunda Vergi Yasa Tasarısı görüşülürken Gelir Vergisi Kanununda yer alan ihtiyari Toplama ve Aile Reisinin Beyanının kaldırılması gündeme gelmiş ve bu çalışmamızı hazırladığımız sırada 4369 Sayılı yasa ile yürürlükten kaldırılmıştır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- ACAR, Fatih :“Yıllık Beyanname Gelirin Toplanması, İhtiyari Toplama ve Beyanı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı.78.
- AYAZ, Garip :“İşi Bırakma, Memleketi Terk ve Ölüm Hallerinde İhtiyari Toplama ve Beyan”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.163, Mart 1995.
- BULUT, Mehmet :“Gelir Vergisinde Yıllık Beyanname, Gelirin Toplanması ve Üniversite Öğretim Üyelerinin Durumu”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Yıl.2, Sayı.3, 01.06.1988.
- DOĞRUÖZ, A. Bümin :“Gelir Vergisi Beyanname (Toplama) Kurallarına Toplu Bir Bakış”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl.4, 38 Şubat 1996
- ERGİNAY, Akif : **Kamu Maliyesi**, 10.Baskı, Ankara, 1984.
- ERMİN, İrfan :“Gelir Vergisi Uygulamaları İhtiyari Toplama ve Beyan”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Yıl.1, Sayı.5, 01.04.1987.
- GENGİR, Niyazi :“Aile Reisi Beyanı”, **Maliye Postası Dergisi**, 15.02.1996.

- KANET, Selim : **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul, 1987.
- KARABAĞ, O Nuri : **Yabancı Ülkelerdeki Hukuki Durum İle Mukayeseli Olarak Aile Reisi Beyanı, İrade Hukuku ve İdare Yargı İle İlgili İncelemeler-II**, İkinci Baskı, Ankara, 1986.
- KIZILOT, Şükrü : **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, C.2, Ankara, 1996.
- KIZILOT, Şükrü : **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1997.
- KULA, M. Yaşar : “Vergi Alacağı ve İhtiyari Toplama”, **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, 1996-10/11.
- KURULTOK, Aşkın : “1994 Takvim Yılı Kazançlarında Gelirin Toplanması, İhtiyari Toplama ve Aile Reisi Beyanı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.163, Mart 1995.
- NARTER, Recep : “Aile Reisi Beyanının Geçerli Olmadığı Durumlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.15, Mart 1994.
- ÖZBALCI, Yılmaz : **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, 1997.
- ÖZCAN, Hüseyin : **Hukuk Sözlüğü**, 5.Baskı, Ankara, 1980.

- ÖZDEMİR, Biltekin : **Danimarka Vergi Sisteminin Ana Çizgileri**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No. 1979-205,S.12-13.
- ÖZER, Yılmaz
GENÇ, Osman,
İYİBİL, Ali : **Vergi Rehberi**, Ankara, 1984.
- ÖRMECİ, Musa : “Gelir Vergisinde Üniter Sisteme Geçiş”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.160, Aralık 1994.
- ÖZTÜRK, Bünyamin : “Gelirin Toplanması, İhtiyari Toplama ve Aile Reisi Beyanı”, **Maliye Postası Dergisi**,S.300.1 Mart 1993.
- SEVİĞ, Veysi : “Vergi Gülmececi”, **Yeniüzyıl Gazetesi**, Ekonomik Sayfası, 14.Mart.1997.
- SABAN, Nihal : “Anayasa Hukuku Açısından Gelir Vergisinde Aile Reisi Beyanı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.116, Şubat 1996.
- SANVER, Salih : **Gelir ve Kurumlar Vergisi**, İstanbul, 1972.
- SAYGILIOĞLU, Nevzat : **OECD Ülkelerinde Vergilendirme**, Ankara, 1993.
- TURHAN, Salih : **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul 1993.
- UĞUR, Necati : “Yıllık Beyanname Gelirlerin Toplanması, İhtiyari Toplama ve Aile Reisi Beyanı”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Yıl.2, Sayı.28, Ankara, 1988.

- YALÇIN, Alaaddin** : “Gelir Vergisi Kanununa Göre Beyan Esası, Gelirin Toplanması, İhtiyari Toplama, Zararların Mahsubu, Safi Gelirden Yapılan İndirimler-Aile Reisi Beyanı, Yıllık Beyanname ve Münfereit Beyanname Konusundaki Yasal Hükümler ve Açıklamalar”, **Maliye ve Gümrük Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Bilim Raporu, (Yayınlanmamış), Ankara, 1985.**
- YALTISOYDAN, Billur** : “Aile Vergilendirilmesi-5”, **Vergi Sorunları Dergisi, Sayı.81-82.**
- YALTISOYDAN, Billur** : “Gelir Vergisinde Tartışmalı Bir Vergi Statüsü; Aile Vergilendirilmesi-II”, **Vergi Sorunları Dergisi, Sayı.82.**
- Hesap Uzmanları Kurulu** : **Beyanname Düzenleme Klavuzu, İstanbul, 1991, 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997.**
- Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Klavuzu** : **Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1997, 1998**
- Türkiye Ticaret, Sanayi Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği** : **Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu, İstanbul, 1992.**
- TOBB** : **Vergi Reform Özel İhtisas Komisyon Raporu, İstanbul, 1997**

- Liberal Bakış Gazetesi : “Vergi Paketi”, Vergi Reform Taslağı, s.5,12.12.1997.
- _____ : 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- _____ : Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, “Gelir Vergisi Kanunu”, Maliye Bakanlığı Gelirler Müdürlüğü Yayını, Ankara, 1987.
- _____ : 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- _____ : 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun.
- _____ : Danıştay’ın 3., 4. ve 13. Dairelerine Ait Kararlar.
- _____ : Danıştay İçhidatı Birleştirme Kurulu Kararı.
- _____ : Anayasa Mahkemesi Kararları.
- _____ : Maliye Bakanlığı Müktezalari.
- _____ : Gelir Vergisi Genel Tebliğleri.
- _____ : 1966 Tarihli Birleşmiş Milletler Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklara İlişkin Uluslararası Sözleşme, Yıl.1985.
- _____ : 1979 Tarihli T.M.B. Kadınlara Karşı Her Türlü Ayrımcılığın Ortadan Kaldırılmasına İlişkin Sözleşme, Yıl.1985.
- _____ : 1961 Tarihli Avrupa Sosyal Şartı, Yıl.1965.
- _____ : 1988 Tarihli, Avrupa Sosyal Şartına ek Protokol.
- _____ : Taşbaşı Vergi Dairesine Ait İstatistiki Bilgiler.

Türkiye Bankalar
Birliğı ve Türkiye
Serbest Muhasebeci,
Mali Müşavirler ve
Yeminli Mali Müşavirler
Odaları Birliğı

: Vergi Reformu. Yıl.1998.

EKLER

EK-1: AİLE BEYANINDAKİ VERGİNİN ARTAN ORANLIĞI

**EK-2: AİLE REİSİ BEYANLARININ TOPLAM GELİR VERGİSİ
MÜKELLEFLERİ İÇİNDEKİ ORANI**

EK-3: AİLE REİSİ BEYANLARININ KENDİ İÇİNDE DAĞILIMI

EK-4: GEREKÇELER

EK-1 : AİLE REİSİ BEYANINDAKİ VERGİNİN ARTAN ORANLILIĞI
Ayrı Beyanname Verme Durumunda

Aile Reisi Beyanında

Sıra						Toplam	Tahakkuk Eden		
No	Kocanın Matrahı	Eşin Matrahı	Kocanın Vergisi	Eşin Vergisi	Toplam Vergi	Vergi Matrahı	Vergi	Fark	Oran
1	1,226,972,752	1,382,680,784	385,788,000	448,072,000	833,860,000	2,609,653,000	949,344,000	115,484,000	13,8
2	962,900,000	962,900,000	292,015,000	292,015,000	584,030,000	1,925,800,000	665,320,000	81,290,000	13,9
3	1,263,641,070	644,029,786	400,456,000	180,410,000	580,866,000	1,907,670,856	658,068,000	77,202,000	13,2
4	481,700,000	830,600,000	129,510,000	245,710,000	375,220,000	1,312,300,000	419,920,000	44,700,000	11,9
5	932,050,000	6,021,820,000	246,217,000	2,545,910,000	2,792,127,000	6,658,809,000	2,864,404,000	72,277,000	2,5
6	155,747,826	1,261,889,576	38,936,000	399,755,000	438,691,000	1,417,637,402	462,055,000	23,364,000	5,3
7	916,050,000	1,023,070,458	275,617,000	311,074,000	586,691,000	1,786,182,445	609,472,000	22,781,000	3,8
8	1,161,460,980	37,950,000	361,511,000	9,487,000	370,998,000	1,230,460,980	387,184,000	16,186,000	4,3
9	870,540,056	483,559,986	259,689,000	130,067,000	389,756,000	1,354,100,000	436,640,000	46,884,000	12,2

Not: Bu çalışma Eskişehir Defterdarlığı Taşbaşı Vergi Dairesi mükellefleri nezdinde yapılmıştır.

**EK-2: AİLE REİSİ BEYANLARININ TOPLAM GELİR VERGİSİ
MÜKELLEFLERİ İÇİNDEKİ ORANI**

Toplam Gelir Vergisi Mükellefi Adedi	Koca ve Eşinin Geliri Olan Aile Reisi		Sadece Eşin Geliri Olan Aile Reisi		Toplam Aile Reisi	
	Beyanı Adedi	Oran	Beyanı Adedi	Oran	Beyanı Adedi	Oran
6530	31	%0.5	263	%4	294	%4,5

Not: Bu çalışma Taşbaşı Vergi Dairesine Mart/1997 döneminde ibraz edilen gelir vergisi beyannameleri üzerinden yapılmıştır.

Ek.3: AİLE REİSİ BEYANLARININ KENDİ İÇİNDE DAĞILIMI

Toplam Aile Reisi Beyanı Adedi	Koca ve Eşin Geliri Olan Aile Reisi		Sadece Eşin Geliri Olan Aile Reisi	
	Beyanı Adedi	Oran	Beyanı Adedi	Oran
294	31	%10.5	263	%89.5

Not: Bu çalışma Taşbaşı Vergi Dairesine Mart/1997 döneminde ibraz edilen Gelir Vergisi Beyannameleri üzerinden yapılmıştır.

EK-4: GEREKÇELER

Madde-93; Aile Mükellefiyeti; Gelirin toplanmasında görülen başka bir hususiyet de, vergilendirmede aile gelirin birarada mütalaa edilmesidir.

Aile gelirlerinden maksat aile reisinin, eşinin ve küçük çocuklarının geliridir. Bu çeşit gelirlerin biraraya getirilerek tek bir gelir mütalaa edilmesi ve verginin bu toplu gelir üzerinden aile reisi namına tarhedilmesi “aile mükellefiyetini” (imposition pay foyer Haushall tbestenerung) teşkil eder. Bu hadise vergi hukukunun icaplarından olup, aile mallarının idaresi hakkında kabul ettiği rejim ne olursa olsun Gelir Vergisi tatbik eden büyük memleketlerde caridir.

Esasen kendilerine mahsus prensipleri ve bundan dolayı ayrı bir hukuk branşı olarak gelişmekte bulunan vergi hukukunu diğer hukuk sahalarından ayıran notlardan biri de budur. Bu prensip ayrılığı yalnız medeni hukuk bakımından değil, ticaret ve ceza hukukları bakımından da hususiyetler arzeder.

Aile mükellefiyeti esasını evlilik birliğinden alır; karı-koca malların idaresinde kabul edilen rejim bu mükellefiyet şekline müessir olmaz da. Zira evlilik birliğinin mali imkanları yalnız kocanın geliri ile değil, ancak eşlerin gelirleri ile ölçülebilir. Mali iktidarın tam olarak ölçülebilmesini temin maksadıyla en az geçim payı indirirken mükellefin bekar veya evli olduğuna göre muhtelif ölçüler kullanılması da evlilik birliğinin bir neticesidir.

Enaz geçim indiriminin tatbikatından evlilik birliğinin parçalanmasına gidilemeyeceği gibi fedakarlıkta müsavat kaidesinin tatbikinde de bu birliği parçalamak caiz olmaz. Nitekim hiçbir memlekette aksine bir hareket görülmemekte ve hatta İsviçre Kanununda olduğu gibi aile malları için

evlenme mukavelesinde mal ayrılığı kabul edilmiş olsa bile, vergilendirmede aile mükellefiyeti esasının cari olacağı tasrih edilmiş bulunmaktadır.

Hem vergi hukukunun bu umumi telakkisine hem de aile birliklerinin ve bağlarının sıkıştırılması lazımgeldiği şeklindeki sosyal telakkiye uyarak yalnız vergicilik sahasında değil bir bakımdan sosyal sahada da ehemmiyetli bir rolü olan aile mükellefiyeti esasına sistemler reformunun başlıca icaplarından sayılmıştır.

Sözü geçen esasın vergicilikten ayrıca bir emniyet tedbirleri olduğu ve tesirini bilhassa yüksek gelirlerde gösterdiği unutulmamalıdır. Yüksek gelirlerin vergilendirilmesinde bu tedbirlerden vazgeçmek, vergi adaleti bakımından imkansız denilebilir. Filvaki, aile mükellefiyetine gidilmediği takdirde mesela 100.000 lira geliri olan bir mükellef şayet basit bir muvazaa yolu ile bu geliri 50.000 liralık iki parçaya ayırmak ve teklif olunan tarifeye göre fiili %35 yerine %32 nispetinde vergi vermek imkanını bulur. Yüksek gelirli kimseler için bu yolun ne kadar cazip olduğu aşıkardır.

Aile mükellefiyeti ailenin bütün geliri üzerinden tarholunacak vergiye aile reisinin yalnız başına katlanmasına istilzam etmez. Tarhiyatın aile reisi namına yapılması, müterakki tarifenin tatbikini temin eden bir formaliteden ibarettir. Aile gelirlerinden hissesi olan her ferdin bir gelir üzerinden hesaplanan vergide hissesi olacak, eşlerden herbiri kendi gelirine isabet eden vergi kısmında mesul tutulacaklardır. Küçük çocukların gelirine isabet eden vergi kısımlarının sorumluluğu bu gelirden faydalanan veliye düşecektir.

Gelir vergisinin ilk tatbik zamanlarına ait bir kolaylık olmak üzere aile mükellefiyeti esas yalnız gelirleri, toplamasına lüzum görülmeyen unsurlardan ibaret olan eşler hakkında tatbik edilmeyecektir.

Madde-46: “Bu madde aynı kanunun 93.maddesini tadil etmektedir.”

193 sayılı Kanunun bütün aile gelirlerinin toplanarak vergi tarh edilmesi prensibini vaz etmiş ve mülga 5421 sayılı Kanunun kabul etmiş olduğu birleştirilmeyen aile gelirlerini kaldırmıştır.

Aile reisi beyanı, aileye dahil eş ve çocukların bir takvim yılındaki bütün gelirlerini toplayarak daha yüksek nispet üzerinden vergilendirmek olduğundan birleştirilen aile gelirin vergisi fazla, birleştirilmeyen aile gelirlerinin vergisi az edilirken diğer taraftan ana kanunlarla kabul edilmiş olan prensiplerin ihmal edilmemesi lazımdır. Filhakika Medeni Kanun, karı-koca arasında mal ayrılığı prensibini kabul etmiştir. Diğer taraftan karının evlenmeden evvel aile fertlerine dahil çocukların aile reisi addolunan kimsenin dahi tesiri olmaksızın iktisap edebileceği malları mevcut olabilir. Binaenaleyh, bu hallerde gelirin toplanarak aile reisi adına yüksek nispette vergilendirilmesi adil değildir.

Şu halde vergi kanunlarını mevcut hukuk nizamına yaklaştırmak için bu gibi hallerde verginin ayrı beyannamede ve gelirin hakiki sahibi adına tarh edilmesi lazım gelmektedir.

İşte bu noktai zarardan hareketle ve bu yolda vaki şikayetleri önlemek gayesiyle tekrar 5421 sayılı Kanunun koymuş olduğu esasa dönülmüştür.

Ancak bu sisteme dönülürken birleştirilmeyecek aile gelirlerinin istisnasını teşkil eden hususlarda bazı tahditler yapılmıştır.

Filhakika mülga 5421 sayılı Kanunla limited ve komantid şirketlerde alınan kâr hisseleri birleştirilmeyen aile gelirlerinin istisnasını teşkil ettiği cihetle eşlerin ve çocukların limited ve komandit şirketlerden aldıkları kâr

hisseleri ayrı beyanname mevzuu olmazdı. Yapılan tadilatta eski sisteme dönülürken birleştirilmeyecek aile gelirlerinin istisnaları arasında anonim şirketlerden alınan kâr hisseleri de ilave edilmek suretiyle bahis konusu tahditler genişletilmiştir.

Genel indirimin kaldırılması nedeniyle çocuk tabiri 93.maddenin son fıkrasında yeniden düzenlenmektedir.